

UNIVERSITÉ DE PARIS. — FACULTÉ DE DROIT

L'IMPOT DE 1,10 POUR 100
SUR
LE CHIFFRE DES AFFAIRES
FAITES EN FRANCE

(Art. 59 et suiv. Loi du 25 juin 1920)

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Sciences Juridiques

PRÉSENTÉE ET SOUTENUE DEVANT LA FACULTÉ DE DROIT DE PARIS

le mercredi 1^{er} février 1922, à 4 heures 1/2

PAR

Louis MARCET

Président : M. WAHL, professeur.

Suffragants : } MM. PERREAU, professeur,
PERCEROU, professeur.

PARIS

LIBRAIRIE ARTHUR ROUSSEAU

ROUSSEAU & C^{ie}

ÉDITEURS

14, RUE SOUFFLOT ET RUE TOULLIER, 13

—
1921

THÈSE
POUR LE DOCTORAT

**L'Université et la Faculté n'entendent donner aucune appro-
bation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces
opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs**

UNIVERSITÉ DE PARIS. — FACULTÉ DE DROIT

L'IMPOT DE 1,10 POUR 100

SUR

LE CHIFFRE DES AFFAIRES

FAITES EN FRANCE

(Art. 59 et suiv. Loi du 25 juin 1920)

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Sciences Juridiques

PRÉSENTÉE ET SOUTENUE DEVANT LA FACULTÉ DE DROIT DE PARIS

le mercredi 1^{er} février 1922, à 4 heures 1/2

PAR

Louis MARCET

Président : M. WAHL, professeur.

*Suffragants : } MM. PERREAU, professeur,
PERCEROU, professeur.*

PARIS

LIBRAIRIE ARTHUR ROUSSEAU

ROUSSEAU & C^{ie}

ÉDITEURS

14, RUE SOUFFLOT ET RUE TOULLIER, 13

—
1921



A MON PÈRE, A MA MÈRE

Hommage de mon profond amour filial.

A MES MAÎTRES

Et tout particulièrement

A M. WAHL

Qui a bien voulu me faire l'honneur de présider ma thèse.

Témoignage de ma respectueuse reconnaissance.

BIBLIOGRAPHIE

La principale source de documents, pour ne pas dire la seule, est constituée par les réponses du ministre des finances aux questions écrites posées par les Sénateurs et les Députés et insérées au *Journal officiel* ; ces réponses forment, en somme, l'interprétation de la loi par l'autorité administrative, chargée de son application.

L'IMPOT DE 1,10 POUR 100

SUR

Le chiffre des Affaires faites en France

(ART. 59 ET SUIV., LOI DU 25 JUIN 1920)

INTRODUCTION

Au seuil d'une étude sur l'impôt sur le chiffre d'affaires, il ne sera sans doute pas inutile de rappeler brièvement dans quelles circonstances fut votée la loi du 25 juin 1920 qui l'a institué.

La grande guerre obligea la France à d'énormes dépenses, d'autant plus grandes que notre pays fut engagé sans y être suffisamment préparé dans un conflit qu'il n'avait pas voulu. D'autre part, nos ennemis, au mépris de toutes les règles de la morale et du droit des gens, dévastèrent systématiquement les parties les plus riches de notre territoire ; et les justes indemnités à verser à nos malheureuses populations

des régions envahies vinrent encore s'ajouter aux charges résultant directement de la guerre.

Tant que dura la lutte, il est permis de dire que nos gouvernements successifs ne réclamèrent pas à la nation un effort fiscal en rapport avec la situation financière. La paix vint, glorieuse certes, mais n'apportant pas à nos budgets le soulagement immédiat que l'on avait espéré.

Dans ces conditions, il devenait urgent de parer à un déséquilibre entre les dépenses et les recettes de l'Etat qui allait toujours en croissant et n'était comblé que par des appels incessants au crédit.

C'est à ce but que répond la loi du 25 juin 1920 qui a un triple objet : elle remanie les impôts déjà existants, renforce les mesures contre la fraude et surtout elle institue des impôts nouveaux. Cette dernière partie est, sans contredit, la plus importante de la loi : ce n'est que par ces créations que l'on pouvait espérer rétablir l'ordre dans nos finances. Mais à quelles ressources allait-on s'adresser ?

A cette grave question, deux réponses principales furent faites : le parti socialiste se déclara partisan d'un impôt sur le capital (*J. off.*, Chambre, Doc. parl., Proposition de loi de MM. Vincent-Auriol, Blum et autres, annexe n° 535), le gouvernement proposa une taxe sur le chiffre d'affaires. Ce dernier l'emporta : l'impôt sur le capital fut repoussé comme

devait porter une grave atteinte à la production nationale ; il parut difficile à asseoir dans un milieu économique profondément perturbé par la guerre et enfin son recouvrement, échelonné forcément sur plusieurs années, ne pouvait apporter immédiatement au Trésor les ressources nécessaires.

Le temps pressait en effet : l'étude et la discussion de la loi n'ont peut-être pas été aussi approfondies que l'exigeaient l'ampleur du sujet et l'immense répercussion que devait avoir l'impôt sur la vie économique du pays. Cette hâte d'aboutir, causée d'ailleurs par le louable désir de remédier promptement à l'état financier de la France, explique, en partie tout au moins, les imperfections de la loi, imperfections que son application a révélées et qui ont déjà inspiré plusieurs projets de réforme.

La partie de la loi relative à l'impôt sur le chiffre d'affaires contient quatre dispositions différentes : la loi supprime la taxe sur les paiements, remanie la taxe de luxe, institue une taxe sur les importations et une taxe sur le chiffre des affaires faites en France. Seule cette dernière sera l'objet de notre étude ; elle peut être isolée facilement des deux autres, car, bien que les trois taxes soient des modalités d'un même impôt, elles se distinguent nettement les unes des autres par la diversité de leur réglementation et de leurs origines.

CHAPITRE PREMIER

NOTIONS GÉNÉRALES ET HISTORIQUES.

Il ne faudrait pas croire que la taxe sur le chiffre d'affaires soit entièrement nouvelle. Nous ne parlerons pas des précédents plus ou moins lointains qu'elle a pu avoir, mais il est à noter que l'idée d'un tel impôt a été émise en France à plusieurs reprises avant d'aboutir.

Projet de loi de l'Assemblée nationale (1872). — La défaite de 1870 nous imposa de lourdes charges ; pour y faire face, des créations d'impôts nouveaux furent envisagées. C'est ainsi que, dans la séance de l'Assemblée nationale du 2 août 1871, un député, M. Flotard, déposa une proposition de loi « tendant à établir un impôt de 1 0/0 sur le chiffre des affaires industrielles et commerciales » qui, prise en considération et renvoyée à la commission du budget, resta sans suite. Mais, l'année suivante, elle fut reprise par MM. Féray, le duc Decazes et d'autres, sous forme d'amendement au budget.

La commission, en présence de l'hostilité de l'Assemblée à un impôt sur les matières premières proposé par le gouvernement, et à la recherche de nouvelles sources de recettes, se montra favorable à l'amendement présenté, l'étudia et se l'appropriâ, en le modifiant et le complétant.

Dans le rapport fait par M. Deseilligny au nom de la commission (*J. off.*, 7 juin 1872, annexe 1163, p. 3817 et s.), l'impôt prend même un autre aspect : rattaché à un impôt cédulaire sur le revenu des commerçants et des industriels, projeté antérieurement, il devient un simple complément de la patente, un nouveau moyen de frapper les profits plutôt qu'un impôt sur les transactions. Dès lors, il perd beaucoup de son intérêt pour nous.

Vu avec faveur par quelques chambres de commerce, combattu par M. Thiers, il fut rejeté par l'Assemblée nationale dans sa séance du 11 juillet 1872.

Et ainsi, nous arrivons aux propositions faites depuis la grande guerre, sous la pression des nécessités financières.

Projet de loi de M. Joseph Thierry (1917). — Dans un projet de loi créant de nouvelles ressources fiscales, déposé à la Chambre le 22 juin 1917 (*J. off.*, 1917, Chambre, Doc. parl., annexe 3452),

M. Joseph Thierry, ministre des finances, proposait dans les articles 69 à 76, sous le nom d'impôts sur la dépense, trois nouveaux impôts : une taxe sur le chiffre d'affaires, une taxe sur les paiements des prix des ventes faites aux consommateurs et une taxe de luxe sur les dépenses somptuaires. Ces trois impôts étaient à la charge de l'acquéreur, mais le commerçant vendeur les retenait au moment de la vente pour le compte du Trésor. De ces trois taxes, M. Klotz qui succédait, peu après le dépôt du projet, à M. Joseph Thierry, ne retenait que les deux dernières qui passèrent dans notre législation positive (art. 23 à 28 L. 31 décembre 1917) ; quant à la première, il la rejetait : nous verrons que ce devait être pour peu de temps ; en quoi consistait donc cette taxe ?

D'après le projet, il était institué un impôt de 1 0/0 sur le montant des ventes de marchandises effectuées par les commerçants et les industriels. N'étaient pas considérés comme marchandises : le numéraire, les billets de banque, les effets de commerce, les valeurs mobilières, les droits immobiliers, les droits incorporels tels que les créances, les droits d'auteurs, etc... Si la même marchandise faisait dans les bourses de commerce l'objet de plusieurs marchés à livrer successifs, la cession réalisée par le détenteur de la marchandise était seule passible de la

taxe ; si la marchandise était cédée au moyen d'un connaissance, d'une lettre de voiture, d'un récépissé ou d'un warrant, la cession opérée par le premier détenteur en France du document était seule passible de la taxe : il importait de ne pas entraver ces transactions. Comme nous l'avons déjà dit, l'impôt était retenu par le vendeur qui devait déclarer périodiquement le montant total des ventes qu'il avait effectuées dans son exploitation et payer l'impôt sur ce chiffre global, seul moyen pratique de recouvrement. Enfin, des mesures étaient prises pour le commerce international et des sanctions édictées en cas de fraude. En somme, cet impôt était un impôt professionnel ne frappant que les ventes et pesant uniquement sur le commerce.

Cependant, le monde des affaires protestait hautement contre la taxe de luxe et la taxe sur les paiements ; la première semblait dangereuse dans un pays où les industries et les commerces de luxe ont toujours tenu une si grande place ; le système de retenue pour le compte du Trésor mécontentait les clients ; enfin les deux taxes étaient compliquées et leur application difficile. Par la bouche de leurs représentants les plus autorisés, les commerçants réclamaient le remplacement de ces taxes par un impôt unique et simple, assis sur le chiffre d'affaires. Nous pourrions aisément multiplier les citations

empruntées aux vœux des chambres de commerce et des syndicats professionnels, mais à quoi bon une énumération fastidieuse ?

Proposition de M. Bokanowski (1918). — Ce mouvement d'opinion eut sa répercussion au Parlement : le 14 mai 1918, M. Bokanowski déposait sur le bureau de la Chambre une proposition de loi « portant établissement d'une taxe simple sur les paiements effectués à l'occasion de tous actes de commerce et de toutes transactions sur les produits de l'industrie et de l'agriculture » et dans laquelle il déclarait : « C'est sur le chiffre d'affaires que nous vous proposons d'asseoir l'impôt dont nous demandons l'adoption » (*J. off.*, 1918, Chambre, Doc. parl., annexe 4667).

Étaient passibles de l'impôt toutes les ventes de produits agricoles et industriels, de marchandises, denrées, fournitures ou objets quelconques, opérées par les producteurs, les fabricants, les commerçants et toutes autres personnes poursuivant un but lucratif : cette dernière disposition permettait d'atteindre les non-professionnels et les agriculteurs au contraire du projet précédent ; comme la généralité de nos paysans ne tiennent aucune comptabilité, force était d'admettre la taxation d'office : l'article 6 du projet était en ce sens. Des dispositions annexes réglemen-

taient le commerce international, le droit de contrôle de l'administration, etc.

De plus M. Bokanowski, préoccupé de la répercussion de l'impôt, proposait le système suivant pour en fixer le taux : étant donné une espèce de produits, on décidait, suivant qu'il s'agissait d'un objet de luxe ou nécessaire à la vie, qu'il devait acquitter un droit variant entre 1 et 10 0/0 ; puis, pour chaque catégorie de professions, trafiquant sur ce produit, on fixait un taux différent, mais de façon à ce qu'en définitive la marchandise ne paie pas un droit plus élevé que celui primitivement fixé, à la suite des transactions dont elle était l'objet (l'impôt devant s'incorporer dans le prix à chaque étape de la circulation des produits). Il est permis de penser que ce système était bien compliqué ; peut-être même n'aurait-il pas atteint son but, car rien n'est plus variable que le nombre des intermédiaires s'interposant entre le producteur et le consommateur.

M. Bokanowski, tenant compte des réclamations du commerce, mettait l'impôt à la charge des vendeurs qui devaient déclarer mensuellement leur chiffre d'affaires et payer la taxe en même temps.

Projet de loi de M. Klotz (1920). — La proposition de M. Bokanowski resta sans suite et il nous faut arriver au projet de loi portant création de nouvelles

ressources fiscales, déposé par M. Klotz, ministre des finances, le 13 janvier 1920, pour voir enfin la réalisation de l'impôt sur le chiffre d'affaires (*J. off.*, 1920, Chambre, Doc. parl., annexe 166).

Dans la partie du projet placée sous cette rubrique, on a voulu donner satisfaction à la fois aux nécessités financières et aux vœux du commerce, en supprimant la taxe sur les paiements, en modifiant la taxe de luxe et en créant une taxe sur les importations et une taxe sur le chiffre des affaires faites en France.

Cette dernière, présentée comme une extension de l'ancienne taxe sur les paiements, frappait toute personne exerçant une profession commerciale ou industrielle. Les agriculteurs étaient exonérés tant à cause de la difficulté d'asseoir l'impôt sur leurs transactions que pour éviter un renchérissement des denrées de première nécessité. Pour la définition du chiffre d'affaires, le projet renvoyait aux travaux d'une commission prévue par l'article 6 de la loi du 31 juillet 1917 sur l'impôt sur les revenus ; par suite de ce renvoi, étaient frappées les opérations autres que les ventes de produits. L'impôt était de 1 0/0. Des dispositions complémentaires étaient relatives à l'assiette de l'impôt, mis à la charge du commerçant, au contrôle de l'administration, etc...

En résumé, cet impôt frappait tous les actes de

commerce à condition qu'ils soient accomplis par des professionnels.

Tel était, dans ses grandes lignes, le projet de M. Klotz; peu de temps après son dépôt, le cabinet de M. Clémenceau démissionnait et le nouveau président du Conseil M. Millerand confiait le portefeuille des finances à M. François Marsal. Ni cet événement, ni la discussion devant la Chambre à la suite d'un remarquable rapport de M. Bokanowski, l'auteur de la proposition de 1918, ni les débats au Sénat, où M. Doumer rapporta le projet, ne devaient amener de profondes modifications au projet primitif. On chercha à atteindre les personnes se livrant occasionnellement à des actes de commerce ; certaines affaires furent exonérées. Après des dissentiments entre les assemblées, surtout à propos du taux de l'impôt, le Sénat vota la loi le 25 juin 1920. Une série de décrets et d'arrêtés ministériels vinrent compléter à bref délai ce texte fondamental, le ministre des finances adressa à ses services une instruction pour l'application de l'impôt.

Principes généraux de la loi du 25 juin 1920.

— En somme, la taxe sur le chiffre d'affaires est un impôt sur les transactions commerciales, dû par toute personne, quelle que soit sa profession, et du moment qu'elle accomplit un des actes prévus par la loi.

C'est ce caractère particulier de l'impôt qui explique son cumul avec deux autres taxes qui ont une base identique : l'une est une modalité de l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux, créé par la loi du 31 juillet 1917 en remplacement de la patente, et qui est assis soit sur le bénéfice réel de l'assujetti tel qu'il ressort de sa déclaration, soit sur son bénéfice présumé tel qu'on l'obtient en appliquant à son chiffre d'affaires annuel un coefficient variable suivant sa profession et fixé par une commission officielle (art. 6, 7, 8 de la loi précitée), l'autre est une surtaxe qui s'ajoute à l'impôt cédulaire et qui frappe les grands magasins (art. 14 de la loi précitée) : c'est une victoire remportée par le petit commerce dans sa lutte contre ces puissantes entreprises. Ces deux taxes sont des impôts directs sur le profit au sens économique du mot. Tout autre est la taxe sur le chiffre d'affaires, impôt sur les actes de commerce, ainsi que le prouvent les deux observations suivantes : la taxe est due, qu'il y ait ou non bénéfice (*J. off.*, 1920, Chambre, Déb. parl., 2^e séance du 24 avril, p. 1324), et son taux est le même quel que soit ce bénéfice : il est uniforme et ne varie pas avec la nature des produits négociés ni avec la profession de l'assujetti, alors qu'il est bien évident que ces deux faits ont une influence prépondérante sur la quotité du profit réalisé (mais, si l'exis-

tence d'un bénéfice en fait, est indifférente pour l'exigibilité de l'impôt, il faut tout de même pour que la taxe soit due qu'il y ait recherche d'un profit, mais ceci en vertu de l'idée que l'acte accompli sans esprit de lucre n'est pas commercial ; voir plus loin). Par suite, le nouvel impôt peut être exigé cumulativement avec les deux autres, sans que soit violée la règle fiscale exprimée par l'adage « *non bis in idem* ».

L'impôt que nous étudions ne s'applique qu'aux affaires faites en France. Par là, il faut entendre qu'il frappe les contrats dont l'exécution a lieu en France, qu'ils y soient conclus ou non, mais ceux-là seulement. C'est ainsi que l'impôt n'est pas exigible à raison d'une vente de marchandises entreposées à l'étranger et livrées à l'étranger, bien que la convention ait été passée sur notre territoire (*J. off.*, 1920, Chambre, Déb. parl., rép. min. fin., questions écrites, p. 3217). En vertu du même principe, échappent à l'impôt les frets payés pour le transport de marchandises de ports français à ports étrangers, ou inversement, et *à fortiori* de ports étrangers à ports étrangers, même à la suite de contrats conclus en France (*J. off.*, 1920, Chambre, Déb. parl., rép. min. fin., questions écrites, p. 3342 et 3954). La loi elle-même fait une application particulière du principe que nous énonçons dans son article 72 dont le troisième paragraphe exempte de l'impôt les affaires

s'appliquant à des opérations de vente, de commission ou de courtage qui portent sur des marchandises exportées ; comme cette disposition est relative au commerce international, que nous laissons en dehors de notre sujet, nous ne la commenterons pas plus longuement. Par affaires faites en France, il faut entendre celles dont l'exécution a lieu sur le territoire métropolitain, à l'exception des colonies, des pays de protectorat, de l'Algérie et des territoires occupés en vertu du traité de Versailles, mais sans distinction entre les régions libérées, l'Alsace-Lorraine et le reste de la France.

La loi est entrée en vigueur à partir du premier jour du mois qui a suivi sa promulgation (art. 59), c'est-à-dire du 1^{er} juillet 1920. Des mesures transitoires ont été prévues : nous y reviendrons au cours de notre étude.

Après cet aperçu d'ordre historique et général, nous allons entrer dans le cœur même du sujet en répondant à la question : qui doit l'impôt ?

CHAPITRE II

SUJET DE L'IMPÔT.

Le sujet de l'impôt est la personne à qui en incombe juridiquement le paiement.

Or, l'impôt sur le chiffre d'affaires peut être conçu ou comme un impôt professionnel dû à raison du métier exercé, ou comme une taxe frappant toute personne se livrant à certaines opérations, abstraction faite de sa profession. La première conception était celle du projet de loi déposé par M. Klotz, mais la commission des finances de la Chambre, en l'étudiant, le retoucha sur ce point et c'est le projet ainsi modifié qui fut voté ; la seconde conception a donc triomphé ; ceci résulte tant du texte même de la loi que des explications fournies lors de sa confection.

En effet, l'article 59 assujettit à l'impôt les personnes « qui, habituellement ou occasionnellement, achètent pour revendre, ou accomplissent des actes relevant des professions assujetties à l'impôt sur les

bénéfices industriels et commerciaux institué par le titre 1^{er} de la loi du 31 juillet 1917 » et « les exploitants d'entreprises assujetties à la redevance proportionnelle prévue par l'article 33 de la loi du 24 avril 1810 ». Dans ce texte, le mot « occasionnellement » fait antithèse à « habituellement » et révèle bien la volonté du législateur de frapper même celui qui accomplit un acte de commerce isolé. D'ailleurs, M. Doumer, lors de la discussion de la loi au Sénat, en commentant ce passage, a fait des déclarations expresses dans ce sens ; même, il a repoussé la distinction proposée par un de ses collègues entre les actes de commerce habituels et les actes accidentels, en disant qu'une telle distinction était difficile à faire, car on ne saurait où commence l'habitude (*J. off.*, 1920, Sénat, Déb. parl., p. 765). Les derniers mots de l'article visent les entreprises minières ; ici encore, ce que nous venons de dire n'est pas déplacé, car celui qui exploiterait occasionnellement une mine le ferait sans avoir obtenu de concession, et il ne contreviendrait ainsi aux lois sur la matière, et il ne saurait exciper de ce fait délictueux pour refuser de payer l'impôt : *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*.

Dès lors, la profession de la personne importe peu : c'est l'acte qu'elle accomplit qu'il faut considérer pour savoir si l'impôt est exigible ou non. C'est ainsi

que l'impôt peut être dû par un commerçant à raison d'actes ne rentrant pas dans l'exercice de sa profession (banquier achetant des marchandises pour les revendre par exemple), ou par un non-commerçant pour certaines opérations (acte de courtage isolé par exemple), et cela, alors même que l'acte considéré serait interdit à son auteur par les règlements disciplinaires de sa profession (incompatibilité : notaire faisant des opérations de banque par exemple), voire par la loi (incapacité : mineur non habilité faisant le commerce ; délit : spéculation illicite des lois du 20 avril 1916 et 23 octobre 1919 par exemple, et en admettant que les contrats ne soient pas annulés).

Ce n'est qu'exceptionnellement que la considération de la personne aurait de l'importance et encore ce ne serait que la conséquence d'une autre idée, à savoir que l'acte envisagé ne serait pas commercial : nous reviendrons plus longuement sur ce point.

Telle est la conception théorique de la loi : l'impôt frappe toute personne au moment où elle accomplit un des actes prévus par la loi.

Mais l'application pratique de la loi donne à l'impôt un caractère exclusivement professionnel ou presque ; le fisc ne peut que rarement atteindre les auteurs d'actes de commerce isolés. C'est tout au plus s'il arrive à déceler les personnes qui font figure de professionnels tout en échappant aux lois sur le

commerce, c'est-à-dire ceux que l'on a appelés les « mercantis » ; l'article 59 est une arme contre eux : c'est d'ailleurs le but poursuivi par le législateur (Déclarations de M. Doumer au Sénat, *loc. cit.*).

Remarquons, pour terminer, qu'à raison même du texte de la loi, le sujet de l'impôt est la personne qui encaisse une rémunération ou le prix s'il s'agit de vente. Soit un contrat de vente de marchandises, soumis à l'impôt parce qu'acte de commerce au moins à l'égard du vendeur : c'est ce dernier qui est redevable de la taxe, et non l'acheteur, contrairement à ce qui a lieu en matière d'enregistrement et au système suivi autrefois pour la taxe sur les paiements et la taxe de luxe.

CHAPITRE III

OBJET DE L'IMPÔT

Dans le chapitre précédent, nous avons fait apparaître le caractère essentiellement objectif de l'impôt, et par suite, est primordiale l'étude de son objet, c'est-à-dire de la circonstance en raison de laquelle il y a lieu à paiement de l'impôt.

Pour faire cette étude aussi complète que possible, nous diviserons ce chapitre en deux parties : la première sera consacrée aux affaires assujetties à l'impôt ; dans la seconde, nous passerons en revue celles qui en sont exemptes.

1^{re} PARTIE. — Affaires assujetties à l'impôt.

Les affaires assujetties à l'impôt sont définies par l'article 59 de la loi ; ce sont les « affaires faites en France par les personnes qui, habituellement ou occasionnellement, achètent pour revendre, ou accomplissent des actes relevant des professions assujetties à l'impôt sur les bénéfices industriels et

commerciaux, institué par le titre I^{er} de la loi du 31 juillet 1917, ainsi que par les exploitants d'entreprises assujetties à la redevance proportionnelle prévue par l'article 33 de la loi du 21 avril 1810 ».

Faut-il tenir compte, dans ce texte, du membre de phrase « personnes qui... achètent pour revendre » ? Nous ne le croyons pas : rapproché du contexte, il ne nous semble viser que l'opération commerciale la plus usuelle ; on a voulu cependant lui trouver un sens particulier et l'appliquer soit à ceux que l'on appelle « les marchands de biens », spéculateurs sur immeubles (Déclaration de M. Pierre Forgeot, député ; *J. off.*, 1920, Chambre, Déb. parl., 2^e séance du 23 avril), soit aux sociétés coopératives de consommation (Déclarations de MM. René Lefebvre et Ch. Dumont, députés ; *J. off.*, 1920, Chambre, Déb. parl., séance du 19 novembre, et aussi dans le rapport figurant au *J. off.*, 1921, Chambre, Doc. parl., annexe 2392). Mais l'interprétation la plus habituelle des mots « achètent pour revendre » nous semble plus sûre que les affirmations précédentes.

Et ainsi les actes visés par l'article 59 de la loi se divisent en deux catégories : les actes relevant des professions assujetties à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et les affaires faites par les exploitants de mines.

TITRE I^{er}. — *Actes relevant des professions assujetties à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux institué par le titre I^{er} de la loi du 31 juillet 1917.*

La loi du 31 juillet 1917 a refondu entièrement notre système d'impôts d'Etat : elle a supprimé les quatre anciennes contributions directes (qui subsistent comme impositions locales) et elle a créé des impôts cédulaires sur les diverses catégories de revenus, suivant leurs sources.

Il en est résulté en particulier l'abrogation de la patente et l'institution d'un impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (titre I^{er} de la loi) ; le nouvel impôt est basé sur d'autres principes que l'ancien, quant à la détermination des personnes qui y sont assujetties. Etait redevable de l'ancienne patente toute personne exerçant une profession qui n'était pas exemptée ; or n'étaient exonérés que les métiers limitativement déterminés par la loi. Maintenant, doivent l'impôt les personnes dont la profession est le commerce ou l'industrie, sans que le législateur ait énuméré les métiers ainsi visés ; il faut donc les déterminer. Mais, de plus, en vertu de dispositions expresses, sont assujetties à l'impôt des professions sur le caractère commercial ou industriel desquelles il peut y avoir doute, comme les artisans, les pêcheurs, etc., et les sociétés coopératives de consommation.

Et ainsi, notre étude sera divisée en trois paragraphes : le premier sera consacré aux professions industrielles et commerciales, le second aux artisans, pêcheurs, etc., et le troisième aux coopératives.

§ 1^{er}. — Professions industrielles et commerciales.

Comme nous venons de le dire, la loi n'énumère pas les professions industrielles et commerciales ; quelles sont-elles ?

Pour déterminer les commerçants, il n'y a qu'à se reporter au droit privé ; de plus, il résulte de l'alinéa 3 de l'article 632 du Code de commerce que l'industrie est du ressort du droit commercial. Le législateur, en visant à la fois les bénéfices industriels et commerciaux, a-t-il voulu simplement mettre en évidence les deux formes d'activité régies par les lois du commerce ou ajouter à la définition juridique de celui-ci ? Nous pencherions pour la première opinion pour la raison suivante : il faut prendre le mot industrie dans son sens le plus habituel, c'est-à-dire dans celui d'industrie manufacturière (c'est justement la manufacture des produits qui est prévue par le Code de commerce), sinon une interprétation plus large permettrait de soumettre à cet impôt presque tous les travaux productifs de l'homme, ce qui est manifestement exagéré. Cette

interprétation qui nous paraît la plus sûre n'est pas suivie en pratique cependant, par suite d'une corrélation qui s'est établie entre la patente et le nouvel impôt, bien que, comme nous l'avons dit, il n'y ait pas de liens entre les deux impôts ; on les a rattachés : dans l'esprit du législateur, l'un remplace l'autre (ainsi que nous mettrons en évidence cette opinion ultérieurement) ; de même, dans l'esprit de l'administration. C'est pourquoi des patentables qui ne sont pas commerçants sont soumis à l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux ; tel est le cas des industries extractives (carrières et minières, à l'exception des mines dont le régime est spécial) qui sont visées tant par l'instruction ministérielle du 30 mars 1918 que dans le tableau des coefficients applicables au chiffre d'affaires, dressé par la commission, de l'article 6 de la loi de 1917 (n^{os} 1 à 3 et 478). Si cette solution est explicable, nous persistons à penser qu'elle n'est pas à l'abri de toute critique et qu'en tout cas, il ne faudrait pas l'étendre à des non-patentables comme le fait l'administration, par exemple aux exploitants de marais salants (*J. off.*, 1921, Chambre, Déb. parl., Rép. min. fin. quest. écr., p. 1447 et 1587). Si nous laissons de côté, — et nous croyons qu'il faut le faire, — les quelques professions civiles et patentables soumises à l'impôt, il ne reste plus que les

professions commerciales qui soient assujetties au nouvel impôt.

Or, d'après l'article 1^{er} du Code de commerce, « sont commerçants ceux qui exercent des actes de commerce et en font leur profession habituelle ». C'est donc de la nature juridique des actes qu'ils accomplissent à titre professionnel que découle la qualité des commerçants (remarquons le vice de méthode de la loi ; elle vise les actes relevant de certaines professions, alors que celles-ci sont déterminées par la nature des actes accomplis par ceux qui les exercent !) et l'on est ainsi amené à étudier les actes de commerce.

Pour un vice de méthode souvent remarqué, le Code de commerce n'a pas défini dans un de ses premiers titres les actes de commerce. Ses rédacteurs, qui étaient surtout des praticiens, se sont souvenus de l'ancien droit et ont été frappés d'un fait : la juridiction des justices consulaires. Le nouvel état de choses laissait subsister les tribunaux professionnels, plus peut-être par la force de la tradition que par suite d'une nécessité bien évidente, et c'est en déterminant la compétence *ratione materiæ* des tribunaux de commerce que les rédacteurs du Code déterminèrent les actes de commerce ; c'est donc dans les articles 631 et suivants qu'il faut chercher leur définition.

De ces textes, de la jurisprudence et de la doctrine, il résulte qu'il y a trois catégories d'actes de commerce : ceux qui le sont par leur nature, ceux qui sont commerciaux par la forme qu'ils revêtent et ceux qui le sont en vertu de la théorie de l'accessoire. Ces deux dernières catégories ne nous intéressent pas, nous en dirons seulement quelques mots.

La loi, pour des raisons de crédit, répute commerciales certaines opérations dès qu'elles sont faites en la forme usitée dans le commerce : ce sont les actes commerciaux par la forme (lettre de change, art. 632 *in fine* par exemple). Nous croyons qu'il faut s'en tenir là : la répétition de tels actes ne suffirait pas à faire acquérir la profession commerciale, et par suite ces actes échappent à l'impôt sur le chiffre d'affaires.

Il naît à la charge ou au profit de tout commerçant quantité d'obligations ; la loi, relativement à celles-ci, pose une double règle : les actes accessoires à l'entreprise d'un commerçant sont commerciaux (art. 631-1^o et 632) ; les actes faits par un commerçant sont présumés relatifs à son commerce jusqu'à preuve contraire et par conséquent commerciaux (art. 638). Ces actes ne nous servent à rien pour définir les commerçants : bien au contraire, leur qualité est déduite de celle de leur auteur. La loi de 1920 ne nous semble pas les avoir visés, tel est bien

le sentiment de l'administration : dans une réponse à une question écrite qui lui était adressée par un député, le ministre des finances a décidé que la vente de son matériel hors d'usage faite par un commerçant n'était pas passible de l'impôt sur le chiffre d'affaires (*J. off.*, 1921, Chambre, Déb. parl., rep. min. fin. quest. écrites, p. 1784) ; de même, il a déclaré qu'un pépiniériste qui vendait à la fois les produits de son fonds et ceux achetés à autrui ne devait l'impôt que pour ces dernières ventes (*ibid.*, p. 2297), que la vente d'un fonds de commerce, acte de commerce en vertu de la théorie de l'accessoire, est exempte de l'impôt (Rép. quest. 4740, *J. off.*, 23 novembre 1920, p. 19019).

Les actes de commerce par leur nature servent donc seuls à définir les commerçants et sont seuls passibles de l'impôt sur le chiffre d'affaires. Encore faut-il pour que ce dernier soit dû que l'acte envisagé rentre dans l'exercice d'une profession commerciale ; c'est ainsi par exemple, qu'on pourrait soutenir que les opérations sur les valeurs faites à la Bourse ne sont pas assujetties à l'impôt bien que commerciales, car l'opérateur à terme n'exerce pas une profession. Inversement, il est des contrats qui, isolés, ne sont pas commerciaux, mais qui seront soumis à l'impôt, parce que relevant d'une profession commerciale dont l'exercice est constitué par la conclusion de ces

contrats ; tel est le cas des contrats de transport et de commission (en ce sens : *J. off.*, 1921, Chambre, Déb. parl. rép. min. fin. quest. écr., p. 1093 : un cultivateur charriant accidentellement le charbon que les mines du Nord donnent aux mineurs doit l'impôt ; *ibid.*, p. 376 : toute personne qui achète à la commission doit l'impôt) : le transport, la commission ne sont pas des actes de commerce, mais les entreprises de transport et celles de commission sont commerciales (art. 632, al. 3, C. com.).

Sous le bénéfice de ces observations, nous allons aborder l'étude des actes de commerce.

Le Code de commerce procède par énumération parce que ses rédacteurs, praticiens avant tout, ont voulu résumer les idées qui avaient cours de leur temps, en consacrant les résultats acquis : ils ont considéré comme commerçants tous ceux chez qui il y avait des marchandises, les banquiers et les armateurs. Mais, depuis le début du xix^e siècle, une immense transformation économique de la société, insoupçonnée des auteurs du Code, s'est produite : le juge, presque toujours commerçant, guidé par de puissantes considérations pratiques, ne s'en est pas tenu à la lettre même des textes et il les a étendus en raisonnant [par analogie. Mais alors quel principe doit guider son interprétation ? Pour la plupart des auteurs, MM. Lyon-Caen et Renault en particulier,

on peut dégager des textes du Code de commerce un principe directeur, celui que serait un acte de commerce tout acte de spéculation ; mais cette théorie se heurte à une objection décisive : elle est trop absolue, car toute spéculation n'est pas commerciale ; par exemple, le cultivateur qui vend le blé qu'il récolte sur son propre fonds, spéculé et cependant son acte est civil (art. 638 C. com.). Pour les auteurs plus récents (Lacour, *Précis dr. com.*, n° 27 ; Thaller, *Traité dr. com.*, n° 7), appartenirait au droit commercial toute opération rentrant dans ce que les économistes appellent la circulation des richesses ; cette thèse nous semble plus solide que la précédente : la plupart des décisions de jurisprudence se concilient très bien avec elle et nous l'adopterons sous le bénéfice de l'observation suivante : il paraît conforme à la pensée de la Cour de cassation que l'absence totale de tout esprit de lucre empêche le caractère commercial d'un acte qui rentrerait dans l'énumération de la loi, le contraire répugnant par trop à l'esprit du droit commercial (ainsi, la vente d'un navire prévue par le 2° alinéa de l'article 633 du Code de commerce n'est pas commerciale si elle est faite par un héritier ou s'il s'agit d'un yacht de plaisance : Req., 23 janvier 1888, S. 1888.1.109 ; décision analogue dans le cas d'engagement des gens de l'équipage pour une expédition de plaisance : Marseille, 28 no-

vembre 1908, *Rev. intern. dr. marit.*, XXIV, 641). Par application de cette idée, une œuvre d'assistance par le travail qui prendrait des commandes pour les faire exécuter par des chômeurs ne saurait être considérée comme commerciale : elle est exempte de l'impôt (*J. off.*, 1921, Chambre, Débats. parl., rép. min. fin. quest. écr., p. 374), de même que les personnes qui reçoivent des vieillards ou des infirmes, ceux-ci payant des rétributions, si ces personnes ne poursuivent aucun but lucratif, les rétributions versées étant insuffisantes pour couvrir les dépenses (*J. off.*, 1920, Chambre, Déb. parl., rép. min. fin. quest. écr., p. 3954).

Ces principes généraux dégagés, nous allons passer en revue les actes de commerce. Ils se réfèrent soit aux produits ou marchandises, soit à l'argent ou aux titres représentatifs de l'argent.

Il y a trois opérations de commerce sur marchandises dont l'importance prime les autres : ce sont : l'achat pour revendre, la manufacture et le transport. Nous en signalerons quelques autres de moindre importance.

La loi (art. 632 C. com.) répute actes de commerce tout achat de denrées et marchandises pour les revendre ou même pour en louer simplement l'usage. La lettre même du texte ne vise que l'achat ; qu'en est-il de la revente ? Il est admis sans difficulté

qu'elle est aussi commerciale : un puissant argument *a contrario* est fourni par l'alinéa 1^{er} de l'article 638, qui dispose que la vente qu'un cultivateur fait des produits de son cru est un acte civil. Tout achat et toute revente ne sont pas commerciales ; pour qu'il en soit ainsi, trois conditions sont exigées :

1° Il faut que l'opération soit à double face ; autrement dit, la combinaison poursuivie par l'opérateur doit impliquer deux actes qui se correspondent, quoique destinés à se conclure en sens opposé. Il faut que l'intention de revendre existe au moment de l'achat ; c'est ainsi que ferait un acte civil le vigneron qui, ayant acheté du sulfate de cuivre pour traiter ses vignes et ne pouvant utiliser toute la quantité acquise, vendrait le surplus à un voisin : une telle vente est exempte de l'impôt (*J. off.*, 1920, Sénat, Déb. parl., p. 767). Il faut qu'il y ait effectivement une vente ; ainsi ne sont pas passibles de l'impôt sur le chiffre d'affaires les opérations entre une société et sa filiale, si ce ne sont pas deux personnes juridiques distinctes (*J. off.*, 1921, Chambre, Déb. parl., rép. min. fin. quest. écr., p. 18) ; *a fortiori* en est-il de même de la consommation des produits par le commerçant et sa famille (*ibid.*, p. 374). Mais il ne faudrait pas exagérer : une aliénation de la chose est suffisante ; ainsi l'échange de la chose achetée est commercial et assujetti à l'impôt (*ibid.*, p. 575) ; de

même la location : le Code de commerce le dit d'ailleurs expressément.

2° Il faut que l'opération porte sur des meubles, denrées ou marchandises, et non sur des immeubles. Quoique cette condition ne soit pas exprimée par la loi, l'opinion de la doctrine et la jurisprudence sont presque unanimes pour l'admettre. Doivent être considérées comme des meubles les choses qui sont adhérentes au sol lors de la conclusion du contrat d'achat et doivent en être détachées par l'exécution même de celui-ci : coupes de bois, matériaux de démolition, etc. (Lyon, 7 décembre 1854, D. 1855, 5, 7).

3° Il ne faut pas que l'acte soit l'accessoire d'un acte principal de nature civile. Nous voulons dire par là que s'il y a achat d'une marchandise pour la revendre sans que ce soit le but principal de l'opération, l'acte est civil ; tel est le cas du sculpteur qui achète du marbre, le taille et le revend sous forme d'œuvre d'art : ici c'est surtout le travail de l'artiste qui est pris en considération ; de même pour le peintre.

La manufacture est la mise à façon d'un produit entre le temps où il quitte le producteur et celui où le consommateur l'acquiert.

Le manufacturier peut acheter la matière première pour la revendre une fois fabriquée ; son opération

est alors commerciale, comme rentrant dans l'achat pour revendre déjà étudié (art. 632, al. 2).

Il peut n'être qu'un façonnier : une personne lui livre la marchandise qu'il s'engage à façonner moyennant une rémunération. Il est encore commerçant, tout au moins s'il a des ouvriers à ses gages.

Enfin, le manufacturier peut travailler les produits de son cru, mais alors il ne sera commerçant que s'il dépasse les bornes de l'activité normale, habituelle d'une entreprise exploitant des produits semblables aux siens, mais non s'il ne fait que donner à ses produits une nature ou une qualité marchande, alors que la nature brute n'est pas généralement acceptée dans le commerce sous cette forme (en ce sens : Toulouse, 27 février 1893, *Pand. fr. pér.*, 1893.2.165). Ainsi le fermier qui fait du beurre avec le lait de ses vaches accomplit un acte civil ; il ferait un acte commercial s'il extrayait du lait les principes actifs pour en faire des remèdes. Dans le premier cas, l'acte est civil parce qu'il consiste dans une transformation usuelle du produit ; dans le second cas, il est commercial pour la raison inverse.

L'industrie doit s'exercer sur des meubles pour être régie par le droit commercial : tel est le cas des constructions de navires (art. 633, al. 2), des entreprises de travaux publics ou privés, tout au moins si l'entrepreneur fournit les matériaux (Cass., 3 fé-

vrier 1902, D. 1902.1.294 ; Cass., 15 janvier 1900, D. 1900.1.97), etc. Même pour ces dernières entreprises, la jurisprudence la plus récente semble les considérer comme étant commerciales dans tous les cas (Req., 20 octobre 1908 en ce sens, D. 1909.1.246), ce qui est peu conforme aux intentions du législateur : dans le projet de Code de commerce, ces entreprises figuraient comme commerciales ; sur l'observation d'une Cour d'appel, le passage les concernant fut supprimé.

Le transport est le contrat par lequel, moyennant une rémunération appelée port, un voiturier promet de faire parcourir un itinéraire à une chose ou à une personne suivant une traction déterminée.

Le transport peut être terrestre, fluvial, maritime (art. 633, al. 3 et 5) ou même aérien ; peu importe, il est assujetti à l'impôt (voir plus haut).

A côté de ces trois contrats primordiaux, il en est deux autres qui consistent essentiellement dans des entremises : le courtage et la commission.

Le courtage consiste, moyennant salaire, à chercher à une personne une contre-partie qu'on mettra ensuite en rapport avec le donneur d'ordre. Le courtage a des applications multiples, mais peu importe : il est toujours commercial, alors même que les parties que le courtier cherche à rapprocher veulent conclure une opération civile, ainsi dans le courtage

matrimonial, le courtage en matière de ventes d'immeubles, etc. (Lacour, *Pr. dr. comm.*, n° 52).

La commission se rapproche du courtage, mais comme aucun texte n'en donne la définition, il y a des dissentiments sur ce point. D'après l'opinion la plus courante, la commission est le mandat salarié exercé par une personne qui agit en son nom propre et personnel ; la pratique favorise ce système, mais il est en opposition avec l'article 94 du Code de commerce qui prévoit le commissionnaire agissant au nom du commettant. Dès lors, la doctrine a soutenu l'opinion suivant laquelle la commission serait le mandat salarié tendant à accomplir un acte qui, à l'égard du mandant, est une opération commerciale ; M. Thaller (*Tr. dr. comm.*, n° 1114) soutient même qu'elle est le fait d'accomplir pour le compte d'autrui une opération sur un produit ou un titre circulant. Nous nous contentons de signaler la controverse sans prendre parti. Le contrat de commission est toujours assujéti à l'impôt (voir plus haut), quel que soit le dénomination du commissionnaire (consignataire), ou son rôle (commission à la vente ou à l'achat), ou ses obligations (commissionnaire ducroire).

A côté de ces différents contrats qui sont des actes de commerce, les uns même à l'état isolé, les autres seulement s'ils sont l'objet d'une entreprise, mais qui

n'en sont pas moins tous passibles de l'impôt sur le chiffre d'affaires, nous étudierons quelques professions que le Code de commerce a déclarées commerciales. L'exercice de ces professions ne consiste pas dans la conclusion d'un des contrats que nous avons étudiés, mais bien dans un louage de services, ces services pouvant d'ailleurs être très variés ; à raison de ce fait et de ce que le Code a eu égard seulement à la profession, nous croyons que dans cette hypothèse, l'impôt sur le chiffre d'affaires ne sera dû que par les professionnels. Ainsi, l'article 632 répute commerciale l'agence d'affaires ; l'agent d'affaires opère le plus souvent comme mandataire ; il se charge de remplir des procurations, de suivre des procès, de rédiger des actes, etc. ; et bien nous croyons qu'une personne qui ferait un de ces actes occasionnellement ne serait pas sujette à l'impôt sur le chiffre d'affaires, parce que ces actes ne sont pas nettement caractérisés, comme le courtage, le transport, etc., et qu'ils ne sont commerciaux qu'en vertu d'une règle exceptionnelle qui ne vise que la profession.

Le commerce, avons-nous dit, s'exerce aussi sur l'argent et sur les titres représentatifs de l'argent, sur le crédit en somme.

Sous l'étiquette du commerce sur argent, nous étudierons les opérations de banque, celles de bourse et l'assurance.

Le commerce de banque consiste essentiellement à s'interposer dans la circulation de l'argent et des valeurs fiduciaires ; cette entremise revêt des formes variées : réception de dépôts, escompte, avances sur titres, etc. Il n'y a donc pas de contrat unique pour réaliser le commerce de banque ; les opérations de banque n'ont un caractère commercial que si elles sont exercées à titre professionnel et par suite, nous croyons qu'il n'y a que dans ce cas que les divers contrats, qu'ont l'habitude de passer les banquiers, soient assujettis à l'impôt sur le chiffre d'affaires.

Ni les opérations de bourse, ni le contrat d'assurance ne retiendront notre attention : ce sont des affaires exemptes de l'impôt, ainsi que nous le verrons plus loin.

Quant au contrat de prêt, il ne peut être assujetti à l'impôt que si une rémunération est exigée par le prêteur. Fait par un banquier, il est alors passible de la taxe sur le chiffre d'affaires ; nous croyons qu'il en est encore ainsi s'il a lieu entre commerçants pour les besoins de leur commerce (négociant prêtant des marchandises à un autre, *J. off.*, 1921, Chambre, Déb. parl., rép. min. fin. quest. écr., p. 17), mais c'est tout.

Après cette revue des actes de commerce, il se pose une question : faut-il ranger parmi eux les actes accomplis par une société ayant un objet civil, mais

constituée en la forme commerciale et par conséquent commerciale depuis la loi du 1^{er} août 1893 ? La plupart des auteurs le pensent (Wahl, *Pr. dr. comm.*, n° 37 ; Thaller, *Tr. dr. comm.*, n° 760), car il serait anormal de ne pas traiter comme commerciales les opérations d'un commerçant qui se rapportent à son commerce. Si l'on adopte cette opinion, les actes de ces sociétés seront soumis à l'impôt sous une double réserve : les opérations immobilières ne le seront pas parce que sujettes à l'enregistrement, ni les opérations agricoles parce qu'au cours des travaux préparatoires il a été déclaré qu'aucun agriculteur ne devrait l'impôt (en ce sens : rép. min. fin. quest. écr., *J. off.*, 1920, Sénat, Déb. parl., p. 1747).

Tous les actes de commerce ont été ainsi envisagés sauf un toutefois : l'exploitation des mines ; nous l'étudierons dans le paragraphe 3.

**§ 2. — Professions régies par l'article 13 de la loi
du 31 juillet 1917.**

Nous avons déjà dit qu'un certain nombre de professions non commerciales étaient cependant sujettes à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Rationnellement, une telle disposition ne s'explique guère : le législateur discrimine soigneusement les revenus d'après leur source, il institue

des règles différentes pour chaque sorte de revenus et, le moment venu d'appliquer les principes qu'il pose, il ne les respecte pas, transpose arbitrairement les revenus d'une cédula dans l'autre !

La seule explication qu'il faille donner de ce vice de méthode est historique, croyons-nous. Lors de la refonte de notre législation fiscale, le législateur a rattaché, intimement, la vieille patente abrogée du nouvel impôt commercial qu'il créait et c'est de ce rapprochement fait à tort (car les deux impôts ont des bases bien différentes) qu'est né l'article 13 de la loi du 31 juill et 1917. En effet, ce texte n'est que la reproduction de l'article 17 de la loi du 15 juillet 1880 ; à cette époque, les personnes visées auraient été redevables de la patente ; en 1917, si l'on avait suivi les conceptions générales de notre nouveau système fiscal, certaines des personnes visées, tout au moins, n'auraient pas été assujetties à l'impôt sur les bénéfices commerciaux qui est très lourd, mais à d'autres (sur les salaires, les professions non commerciales) plus légers. Par suite, l'article 13, conçu comme une mesure de faveur pour certains contribuables, n'en est pas une en réalité.

Il est vrai que ce texte accorde une exonération à la base aux contribuables qu'il intéresse, mais, au point de vue de la taxe sur le chiffre d'affaires, leur situation est la suivante : ils en sont redevables alors

même qu'ils ne paieraient pas l'impôt professionnel à cause de la modicité de leurs gains, car la loi de 1920 vise des personnes qui accomplissent des actes relevant des professions assujetties à l'impôt professionnel et non pas celles qui paient cet impôt (*J. off.*, 1920, Chambre, Déb. parl., rép. min. fin. quest. écr., p. 3217).

D'ailleurs, il ne faut pas adresser à toutes les dispositions de la loi la même critique, à savoir que l'article 13 vise des non-commerçants. En effet, ce texte vise les personnes qui vendent en ambulance dans les rues, les lieux de passage et les marchés, des marchandises de faible valeur ou de menus comestibles, c'est-à-dire les colporteurs, les marchandes de quatre-saisons, etc., qui sont vraiment des négociants, de modeste envergure il est vrai. De plus, l'alinéa 4 de l'article exonère la veuve qui continue avec l'aide d'un seul ouvrier ou apprenti la profession précédemment exercée par son mari : ce peut être une commerçante ou non suivant la qualité de ce dernier.

En revanche, l'article 13 assujettit à l'impôt les pêcheurs, lors même que la barque qu'ils montent leur appartiendrait. Voilà certes une profession qui est civile ; le pêcheur est dans une situation analogue à celle de l'agriculteur : comme lui, il recueille des produits naturels. Aussi l'agriculture et la pêche

sont-elles rangées par les économistes dans les industries extractives, au sens large du mot. Il est regrettable que les pêcheurs doivent la taxe sur le chiffre d'affaires.

Enfin, les alinéas 2 et 3 ont trait aux ouvriers travaillant chez eux ou chez les particuliers sans compagnon ni apprenti, ou en chambre avec un apprenti de moins de seize ans, soit qu'ils travaillent à façon, soit qu'ils travaillent pour leur compte avec des matières à eux appartenant, qu'ils aient ou non une enseigne ou boutique.

Ce texte vise en réalité deux professions bien différentes : celle de l'artisan et celle de l'ouvrier à domicile.

L'artisan est l'individu, indépendant de tout patron, qui se charge d'un travail commandé par un consommateur, soit que le service rendu porte sur un objet à confectionner (couturière à façon par exemple, *J. off.*, 1921, Chambre, Déb. parl., rép. min. fin. quest. écr., p. 375), ou à refaire (Douai, 24 janvier 1900, D. 1900.2.467), ou à réparer, à teindre, à blanchir par exemple (Lacour, *Pr. dr. comm.*, n° 40), soit qu'il consiste en soins à donner à la clientèle (Barbier, *J. off.*, 1920, Chambre, Déb. parl., rép. min. fin. quest. écr., p. 3217). La profession d'artisan n'est considérée comme civile par la jurisprudence que si celui qui se charge du travail

l'accomplit lui-même ; s'il a des ouvriers, il est commerçant (Lyon, 21 juin 1888, *Moniteur judiciaire de Lyon*, 29 décembre 1888) parce qu'il spéculé sur le travail d'autrui. Un arrêt récent (Toulouse, 26 février 1908, D. 1908.2.333 et sur pourvoi : Req., 22 avril 1909, D. 1909.1.344) a considéré comme un artisan celui qui achète les fournitures indispensables à son travail personnel ; cependant, il s'agit bien d'un commerçant.

En somme, l'artisan travaillant seul n'est pas commerçant ; il est néanmoins sujet à l'impôt sur le chiffre d'affaires.

C'est à la même conclusion que nous arrivons en ce qui concerne les façonniers. Le façonnier prend, en vertu d'un louage d'ouvrage, une commande de fabrication en marchandises dont la matière lui est fournie par le donneur d'ordre. Exécute-t-il lui-même le travail ? C'est un ouvrier à domicile ; le canut lyonnais, le bonnetier champenois, etc., en sont des exemples ; ils possèdent en général leur métier à tisser, à broder, etc. Si le façonnier engage des ouvriers, on s'accorde à reconnaître qu'il est commerçant.

En somme, l'ouvrier à domicile est assujéti à l'impôt sur le chiffre d'affaires, c'est très regrettable.

Les diverses propositions de réforme de la loi sont

unanimes dans le sens de l'exonération de ces redevables.

§ 3. — Les sociétés régies par l'article 15 de la loi du 31 juillet 1917.

L'article 15 de la loi du 31 juillet 1917 est relatif à deux sortes de sociétés : les syndicats agricoles et les sociétés coopératives de consommation. Ce texte n'est d'ailleurs que la reproduction des articles 9 et 10 de la loi du 19 avril 1905 sur la contribution des patentes : encore une preuve de la corrélation qui s'est établie dans l'esprit du législateur entre l'ancien impôt et le nouveau.

Une disposition expresse sur les sociétés coopératives de consommation et les syndicats agricoles a, du moins, le mérite de solutionner une question difficile à trancher, car l'on n'est pas bien fixé sur la qualité juridique des coopératives en général.

La coopération est une forme d'association ayant pour objectif la suppression des intermédiaires. La société coopérative travaille avec ses propres membres, de sorte que l'associé y joue un double rôle ; il est à la fois le membre de la société et son client ou son agent de main-d'œuvre. On peut diviser les sociétés coopératives en quatre catégories, suivant leur objet : coopératives de consommation, de production, de crédit et de construction.

Quelle est la nature juridique de ces sociétés ? Des distinctions s'imposent : les sociétés coopératives de production qui achètent pour revendre sont commerciales ; les autres sont civiles parce qu'elles ne s'interposent pas dans la circulation des produits ou de l'argent, ce qui n'est vrai qu'à une condition, c'est qu'elles ne vendent, ne prêtent qu'aux associés ou ne bâtissent que pour eux ; si elles font ces mêmes actes avec des étrangers, elles sont commerciales. Mais même dans le cas où la coopérative ne traite ses opérations qu'avec ses propres membres, si elle n'alloue aucune rémunération à son capital, elle n'est même pas une société, car il n'y a pas recherche de bénéfices : c'est une simple association.

Seulement, il faut tenir compte de ce fait, que si la coopérative est une société civile ou une association, elle peut se constituer sous la forme d'une société par actions : elle est alors commerciale.

Sans compter encore que les lois spéciales sur la matière peuvent déterminer la nature juridique des sociétés, contrairement aux principes généraux dégagés par la jurisprudence et la doctrine.

On voit combien est complexe le régime des coopératives ; l'absence d'une loi d'ensemble est la cause de ce défaut, qui a sa répercussion au point de vue fiscal.

Les sociétés coopératives de production font acte

de commerce, comme nous l'avons dit ; par suite, elles doivent l'impôt sur le chiffre d'affaires (en ce sens : Rép. min. fin. quest. écr., *J. off.*, 1920, Sénat, Déb. parl., p. 1729). Mais ne font pas acte de commerce les sociétés qui transforment les produits agricoles provenant exclusivement des fonds des associés, comme le font les coopératives laitières des Charentes (Rép. min. fin. quest. écr., *J. off.*, 1920, Chambre, Déb. parl., p. 3955), les coopératives viticoles du Midi (Rép. min. fin. quest. écr., *J. off.*, 1921, Chambre, Déb. parl., p. 1525), une société analogue à celle des vanniers de Villaines (Indre-et-Loire) qui façonne des articles de vannerie avec les osiers provenant des fonds des associés (*ibid.*, p. 1587), etc. Il en serait ainsi alors même que la société se chargerait de la vente exclusive des produits de l'exploitation de chaque associé (*ibid.*, p. 1542). Mais il ne faut pas que la coopérative fasse des opérations avec les étrangers. Nous croyons qu'ici le fond doit l'emporter sur la forme et que même si la société est par actions, elle doit être exempte.

Les affaires que nous venons d'étudier sont faites souvent par des syndicats agricoles qui se chargent en plus d'approvisionner leurs membres en produits nécessaires à l'exploitation agricole et qui, vus sous ce jour, sont de véritables coopératives de consommation. C'est alors qu'intervient la loi de 1917 qui

statue sur les deux sortes de groupements, syndicats agricoles et coopératives de consommation, et qui a, en raison de sa corrélation avec la loi de 1920, son effet quant à l'impôt sur le chiffre d'affaires. Voici la situation de ces groupements : ne doivent pas l'impôt ceux qui ne possèdent pas d'établissement pour la vente, ceux qui ont seulement des magasins de dépôt et qui se bornent à grouper les commandes de leurs adhérents et à distribuer dans leurs entrepôts les produits ayant fait l'objet de ces commandes, enfin ceux qui ont des magasins et des stocks, s'ils ne vendent qu'à leurs sociétaires et distribuent les bonis annuels entre les sociétaires ou à des œuvres d'intérêt général, ou consacrent ces bonis à des réserves qui ne sont pas réparties entre les porteurs d'actions. Tous autres groupements qui possèdent des boutiques pour la vente sont passibles de l'impôt. Cette réglementation provoque deux observations : la première, c'est que le critérium choisi par le législateur est extérieur (possession d'un établissement), ce qui se comprend pour la patente, mais ce qui s'accorde moins avec un impôt qui a égard à la nature des actes du contribuable ; la conséquence en est que les règles sur les coopératives forment un tout qui se suffit à lui-même ; ce sont elles et non point la nature des affaires accomplies qui doivent guider dans l'application de l'impôt. La seconde observa-

tion suggérée par la loi de 1917, c'est que, par suite du critérium qui sert à discerner les sociétés assujetties à l'impôt de celles qui ne le sont pas, le texte dispense de l'impôt des sociétés civiles celles qui ne vendent qu'à leurs membres.

Quant aux sociétés coopératives de crédit, nous n'avons qu'un texte : c'est l'article 4 de la loi du 7 août 1920 qui exonère de l'impôt sur le chiffre d'affaires les sociétés de caution mutuelle et les banques populaires organisées conformément à la loi du 13 mars 1917 et déclarées commerciales par cette loi. Nous pensons qu'il y a lieu d'appliquer les principes suivants : assujettir à l'impôt les sociétés commerciales, en exonérer celles qui sont civiles.

C'est la même solution que nous proposons pour les sociétés coopératives de construction. La question présente de l'intérêt pour les sociétés coopératives de reconstruction des régions libérées ; elle a été tranchée dans un sens défavorable à ces groupements, à tort peut-être, par le ministre des finances (*J. off.*, 1921, Chambre, Déb. parl., rép. min. fin. quest. écr., p. 520).

Telle est la situation des coopératives ; peut-être sera-t-elle bientôt modifiée : l'assujettissement des coopératives de consommation à l'impôt est réclamé par les commerçants et proposé dans le projet de loi actuellement en discussion. En attendant la réforme

de la loi, et réserve faite pour les syndicats agricoles et les coopératives de consommation, nous croyons que ne doivent payer l'impôt que les groupements coopératifs qui ne sont ni des sociétés civiles, ni des associations, parce que traitant avec d'autres personnes que leurs membres. Parmi les groupements assujettis, il faut distinguer ceux qui agissent comme mandataires et ne doivent l'impôt que sur leur rémunération, et ceux qui agissent comme vendeurs, et paient la taxe sur le montant du prix. Les coopératives qui agissent comme mandataires sont celles qui groupent les commandes et les exécutent.

TITRE II. — *Entreprises assujetties à la redevance proportionnelle prévue par l'article 33 de la loi du 21 avril 1810.*

La loi du 31 juillet 1917, tout en bouleversant complètement nos impôts directs, a laissé subsister le régime fiscal particulier des entreprises minières : c'est ce que décide son article 53 d'après lequel ces entreprises restent soumises à la redevance proportionnelle instituée par l'article 33 de la loi du 21 avril 1810 sur les mines, sans être assujetties à aucun des impôts nouvellement créés.

Cette circonstance explique le double renvoi de l'article 59 de la loi du 25 juin 1920 ; si l'on voulait

atteindre les entreprises minières, le renvoi à l'impôt sur les bénéfices commerciaux et industriels n'était pas suffisant, puisque ces exploitations n'y sont pas soumises : un renvoi à la loi de 1810 était nécessaire.

Cette dernière distingue les mines des autres industries extractives par la nature des produits exploités, ces produits étant limitativement déterminés par la loi et les textes postérieurs à 1810 ; il ne peut donc s'élever de doute sur ce point, d'autant plus que les mines sont l'objet de concessions par décret.

Ces concessions étaient perpétuelles jusqu'à la loi du 9 septembre 1919 qui a modifié les principes établis par celle de 1810. En particulier, suivant l'article 5, l'exploitation des mines est considérée comme un acte de commerce, mais le régime fiscal des mines reste le même.

Il résulte de cette loi que l'impôt sur le chiffre d'affaires frappe tous les actes de commerce puisqu'elle range parmi eux l'exploitation des mines plus pour des raisons pratiques que par suite de considérations rationnelles.

Nous en avons ainsi fini avec les opérations assujetties à l'impôt sur le chiffre d'affaires ; nous terminons par la remarque suivante : c'est que le fait d'être redevable de l'impôt commercial ou de la redevance minière ne suffit pas pour assujettir à la taxe sur le

chiffre d'affaires la personne dont il s'agit, car l'impôt direct pourrait être réclamé à tort.

II^e PARTIE. — Affaires exemptes de l'impôt. §

Cette deuxième partie, consacrée aux affaires exemptes de l'impôt, sera divisée en trois paragraphes. Dans le premier, qui fait suite naturellement à la partie précédente, nous chercherons, en passant en revue les affaires exemptes de l'impôt, à délimiter exactement le cercle d'application de celui-ci. Ceci fait, parmi les transactions passibles de l'impôt suivant les principes généraux de la loi, il en est qui doivent être exonérées, soit en vertu de textes exprès, soit pour d'autres raisons : nous les étudierons dans un deuxième et un troisième paragraphes.

§ 1^{er}. — Affaires qui ne sont pas passibles de l'impôt.

Les affaires qui ne sont pas passibles de l'impôt sont celles qui rentrent dans l'exercice des professions libérales, de l'agriculture, celles qui sont faites par des salariés, en un mot les transactions civiles.

Tout d'abord, il est des cas où il y a eu doute sur la nature de certaines professions ; étaient-elles commerciales ? Étaient-elles libérales ? La question s'est posée en particulier pour les agréés qui se char-

gent de représenter les plaideurs devant les tribunaux consulaires, et plus généralement pour les auxiliaires de la justice qui ne sont pas des officiers ministériels tels que les liquidateurs judiciaires, les syndics de faillite, les experts-arbitres, les experts-géomètres, etc. ; les actes qu'accomplissent ces personnes dans l'exercice de leur profession ne sont pas commerciaux, mais ceux-là seulement (En ce sens : agréés, Cass., 5 février 1907, S. 1907.1.305 ; syndics de faillite, Dijon, 12 février 1897, S. 1897.2.157 ; experts-arbitres, Lyon, 16 décembre 1892, D. 1893.2.259 ; experts-géomètres, *J. off.*, 1920, Sénat, Déb. parl., rép. min. fin. quest. écr., p. 1834 ; *J. off.*, 1921, Chambre, Déb. parl., rép. min. fin. quest. écr., p. 136 et 1093, où il est bien spécifié que si l'expert, ne se renfermant pas dans l'exercice de ses fonctions, fait du courtage sur immeubles, il devient passible de l'impôt). Toutes ces professions se rapprochent de l'agence d'affaires ; voici maintenant des cas où il y a achat pour revendre et néanmoins exonération de l'impôt, parce que cet acte est accompli en vue de l'exercice d'une profession civile ; c'est un médecin par exemple qui tient une clinique, un sanatorium : il ne doit pas l'impôt s'il ne reçoit que des malades, car la tenue d'un tel établissement n'est qu'une manière d'exercer la profession médicale (*J. off.*, 1921, Chambre, Déb. parl.,

rép. min. fin. quest. écr., p. 138, 1446, 2294, avec cette réserve que si des étrangers sont reçus l'exemption cesse et que si c'est une société qui exploite, elle doit l'impôt comme commerciale : *ibid.*, p. 2825) ; des distinctions analogues conduisent à des solutions semblables pour les personnes qui ont un établissement d'enseignement (*J. off.*, 1920, Sénat, Déb. parl., rép. min. fin. quest. écr., p. 1746 ; exemption, sauf si ces personnes restent étrangères à l'instruction des élèves, car alors elles sont commerçantes) ; enfin, il est des opérations d'achat pour revendre dont la connexité avec la profession libérale est moins évidente que dans les cas précédents et qui ne sont pas passibles de l'impôt ; c'est un médecin qui vend à ses malades les remèdes nécessaires, sans tenir boutique ni vendre à tout venant (*J. off.*, 1920, Chambre, Déb. parl., rép. min. fin. quest. écr., p. 3218) ou un vétérinaire qui agit de même (*J. off.*, 1921, Chambre, Déb. parl., rép. min. fin. quest. écr., p. 139).

C'est la même raison qui fait considérer les transactions sur les bestiaux, faites par les agriculteurs, et accessoires à leur entreprises comme civiles. Ces opérations portent le nom d'embouche, lorsque le paysan se propose d'engraisser le bétail puis de le revendre ; leur caractère civil (Lyon, 26 juin 1890, *Pand. fr. pér.*, 1891.2.45) entraîne leur exemption

de l'impôt (*J. off.*, 1920, Sénat, Déb. parl., p. 764 ; dans le même sens : *J. off.*, 1921, Chambre, Déb. parl., rép. min. fin. quest. écr., p. 1538, pour les agriculteurs des Landes qui achètent des bœufs pour obtenir le fumier nécessaire à la fumure de leurs terres et les revendent). Si ces opérations ne sont pas l'accessoire d'une entreprise civile et sont exercées à titre principal, elles sont commerciales (même arrêt que précédemment) et, à ce titre, assujetties à l'impôt (*J. off.*, 1921, Chambre, Déb. parl., rép. min. fin. quest. écr., p. 30 et 137, éleveurs qui achètent et revendent des bestiaux qu'ils engraisent, non avec des produits de leur fonds, mais avec des tourteaux achetés ; *ibid.*, p. 32, personne achetant des œufs pour les faire couvrir, opération principale). Une application intéressante de ces principes a été faite aux ostréiculteurs (*J. off.*, 1921, Chambre, Déb. parl., séance du 16 juin) : ceux qui recueillent ce qui donne naissance à l'huître, le naissain, sont exempts de l'impôt, mais non ceux qui font développer ce naissain après l'avoir acquis.

Il est encore des achats en vue de la revente qui ne sont pas commerciaux et par suite celle-ci est exonérée de l'impôt ; nous voulons parler des opérations faites par les personnes morales du droit public (état, colonies, départements, communes et établissements publics). Ces personnes agissent dans

un but d'intérêt général et non de spéculation ; elles ne relèvent pas du droit commercial, mais du droit public : autant de raisons pour exonérer de l'impôt les affaires qu'elles effectuent (En ce sens : *J. off.*, 1920, Sénat, Déb. parl., p. 765 ; *J. off.*, 1921, Chambre, Déb. parl., rép. min. fin. quest. écr., p. 374, pour le service municipal parisien connu sous le nom de baraques Vilgrain).

Il est enfin une dernière hypothèse où un doute s'élève sur la nature juridique d'un acte. Des personnes s'interposent dans la circulation des produits qui ne sont pas des commerçants, parce qu'ils n'agissent pas pour leur propre compte : ce sont les ouvriers, les employés que les économistes rangent dans une même catégorie : les salariés.

A vrai dire, pour les ouvriers, il y a peu de difficultés, elles ne peuvent se présenter que pour les artisans et les ouvriers à domicile, or ceux-ci sont sujets à l'impôt ; remarquons en passant que ne rentrent pas dans ces catégories, et sont donc exonérés, les ouvriers qui travaillent à l'heure ou à la journée, les journaliers qui, indépendants d'un patron, se louent suivant les besoins de la culture de la terre, car presque tous sont des ouvriers agricoles (en ce sens : *J. off.*, 1921, Chambre, Déb. parl., rép. min. fin. quest. écr., p. 2294).

Le caractère intellectuel du travail que fournissent

les employés est la cause des distinctions subtiles qu'il faut faire pour savoir si on est en présence d'un commerçant ou d'un salarié. Voici par exemple les capitaines de navire et les directeurs de sociétés anonymes auxquels la loi du 8 décembre 1883, relative à l'élection des membres des tribunaux de commerce, confère l'électorat et l'éligibilité ; en résulte-t-il qu'ils soient commerçants ? Nullement, ce sont des préposés, ceux-ci du conseil d'administration de la société, ceux-là de l'armateur. Les employés ont souvent, en plus de leurs salaires, une vocation aux bénéfices de l'entreprise ; la jurisprudence décide, avec juste raison, que ces employés restent des salariés : il s'agit d'un simple supplément de salaire, calculé d'une manière particulière (Lyon, 29 mars 1916, *Jour. Soc.*, 1916, p. 2567). Mais il est surtout deux professions qui, à en juger par les travaux préparatoires de la loi et le nombre des questions posées au ministre des finances, ont soulevé des difficultés : ce sont celles de représentant de commerce et d'agent d'assurance. Sont-ce des employés ou des courtiers, des commissionnaires ? S'ils sont liés avec les représentés par un contrat de louage de services, s'ils ne sont pas dans cette situation d'indépendance qui caractérise le commerçant, ce sont des employés, qui ne doivent pas l'impôt (Cass., 21 décembre 1898, D. 1903.1.82 ; Cass., 20 janvier 1908, D. 1908.

1.180) ; dans le cas contraire, ils sont commerçants et sujets à l'impôt. Mais il sera bien difficile de vérifier la situation des représentants : le critérium est plus facile à formuler qu'à appliquer ; car aucun signe extérieur n'est certain et c'est le contrat entre représentant et représenté qui est seul déterminant ; la question peut être tranchée soit pour l'application de l'impôt sur les bénéfices commerciaux, soit pour l'immatriculation sur le registre du commerce (L. 18 mars 1919), et de la solution donnée découlera l'assujettissement du représentant à l'impôt sur le chiffre d'affaires, ou, au contraire, son exonération ; signalons seulement qu'il semble y avoir une tendance en législation à assimiler les représentants à des employés : la loi du 17 juin 1919, qui a modifié l'article 549 du Code de commerce, leur accorde en effet les mêmes privilèges, en cas de faillite, qu'aux ouvriers et employés (sur les représentants de commerce et les agents d'assurances, *J. off.*, 1920, Chambre, Déb. parl., p. 1278 et 2153 et Sénat, Déb. parl., p. 769 et aussi *J. off.*, 1921, Chambre, Déb. parl., rép. min. fin. quest. écr., p. 38, 433, 1167, 1448, 1539, 2288, etc.).

Naturellement, nous n'avons insisté que sur les points principaux, où il pouvait y avoir doute, sans avoir la prétention d'épuiser la question. Nous avons également laissé de côté les innombrables opérations

dont le caractère civil est certain (location immobilière ; par exemple celle d'un pressoir adhérent au sol est exempte de l'impôt ; *J. off.*, 1921, Chambre, Déb. parl., rép. min. fin. quest, écr., p. 2673 ; auteur qui vend son œuvre, *ibid.*, p. 1259, etc.).

Nous avons ainsi posé les principes généraux de l'impôt et défini sa sphère d'application ; mais, à l'intérieur même de celle-ci, il est des cas où les principes doivent fléchir soit devant la loi, soit devant d'autres considérations. Il s'agit donc de véritables exceptions à une règle, d'exonérations qui sont légales ou tacites.

§ 2. — Les exonérations légales.

Les exonérations légales sont celles qui résultent d'un texte de loi. On peut les diviser en deux catégories suivant la cause qui les a motivées : les unes ont pour raison l'impossibilité de répercuter l'impôt, les autres l'existence d'un impôt analogue à la nouvelle taxe.

Au cours des travaux préparatoires, il a été maintes fois affirmé que l'impôt était essentiellement répercutable, c'est-à-dire que le contribuable de droit devait pouvoir transférer l'impôt à d'autres par le jeu des libres transactions. La conséquence de cette conception de l'impôt est que la loi prononce l'exonération chaque fois que la répercussion eût été impos-

sible. Tel est le motif qui a dicté les quatre premiers paragraphes de l'article 60 de la loi du 25 juin 1920.

Le premier alinéa exempte de la taxe les affaires consistant dans la vente du pain. Sous le régime de taxation instauré pendant la guerre, la répercussion n'était pas possible ; quand on reviendra au régime de liberté, sans l'exemption prononcée par la loi, les boulangers rejetteraient l'impôt sur le consommateur, ce qui augmenterait le prix d'une denrée de première nécessité et de grande consommation, résultat à éviter. L'exemption ne profite qu'à la vente du pain — et non à celle des produits fabriqués avec de la farine, vendus souvent par les boulangers — mais elle s'étend à toutes les sortes de pains, même au pain de luxe. Souvent, à la campagne, les paysans portent leur [farine au boulanger qui la pétrit et la cuit seulement ; la rémunération qu'il exige pour cette façon est aussi exempte de l'impôt : quoique la loi n'en parle pas, c'est tout à fait conforme à son esprit (*J. off.*, 1921, Chambre, Déb. parl., rép. min. fin. quest. écr., p. 2291).

La seconde exception prévue par l'article 60 est la vente des produits monopolisés par l'Etat, ainsi que des timbres et papiers timbrés débités par l'Etat. L'impossibilité de répercuter l'impôt est ici encore évidente, puisque les prix, fixés par l'autorité publique, ne peuvent être dépassés par les vendeurs. Seu-

lement, on peut se demander si, dans le silence de la loi, l'impôt aurait été exigible ; les personnes comprises à la vente des produits monopolisés ne sont pas commerçantes : ce sont des préposés des différentes administrations (Lyon, 8 mai 1879, S. 1880.2.79 ; Grenoble, 4 août 1887, *Gaz. Pal.*, 1887.2.345), et à ce titre exemptes de la patente ; autant de raisons pour décider que les affaires faites par ces personnes doivent être exemptes de l'impôt sur le chiffre d'affaires. Quoi qu'il en soit, l'exonération ne s'applique qu'aux ventes de produits monopolisés, de timbres et de papiers timbrés, et non à la vente d'autres produits que débiteraient les préposés de l'administration. Mais une difficulté s'élève sur la portée exacte du texte ; quel est le sens des mots « produits monopolisés par l'Etat » ? Cette expression englobante, en plus des monopoles fiscaux (tabac, allumettes, poudre de chasse), les produits réquisitionnés, taxés ou répartis par l'administration à la suite des difficultés économiques engendrées par la guerre ? Les intéressés n'ont pas manqué de le soutenir et d'invoquer l'impossibilité pour eux de répercuter l'impôt. Mais la thèse contraire est plus sûre : ils s'agit d'une exception, donc le mot « monopolisés » doit être entendu dans un sens étroit ; de plus, l'adjonction des mots « réquisitionnés et conditionnés » par l'Etat, proposée au cours de la discussion au Sénat

(*J. off.*, 1920, Sénat, Déb. parl., p. 770), a été rejetée (dans le sens de la non-exonération : rép. min. fin. quest. écr. sucre, *J. off.*, 1921, Chambre, Déb. parl., p. 575 ; distillateurs d'alcool de betteraves dont la production est réservée à l'Etat, *J. off.*, 1921, Sénat, Déb. parl., p. 280). Cette solution, préférable au point de vue juridique, est regrettable économiquement, car ou l'impôt est à la charge des vendeurs, ou il faut élever le prix des produits. Toutefois, les affaires effectuées par les négociants, meuniers et intermédiaires portant sur des céréales panifiables, leurs produits et sous-produits, sont exempts tant que dure le régime institué par la loi du 9 août et le décret du 25 août 1920 (en ce sens : *J. off.*, 1921, Chambre, Déb. parl., rép. min. fin. quest. écr., p. 1445, 1536, 1586, 2290, etc.) ; cette solution bienveillante, soutenue par l'administration, s'appuie sur les travaux préparatoires (*J. off.*, 1920, Chambre, Déb. parl., p. 2152 et Sénat, Déb. parl., p. 770). Il semble même que, si les premiers temps l'impôt était exigé des meuniers, sur la différence entre les prix de vente et d'achat, il n'en est plus ainsi maintenant (Instr. min., 29 août 1920 et *J. off.*, 1921, Sénat, Déb. parl., rép. min. fin. quest. écr., p. 780).

C'est encore l'impossibilité de répercuter l'impôt qui explique la troisième exception prévue par l'article 60 et qui a trait aux « affaires effectuées par les

exploitants de services publics concédés, tenus d'appliquer les tarifs fixés ou homologués par l'autorité publique et soumises à ces tarifs ». Rentrant certainement dans les services publics concédés les affaires effectuées par les concessionnaires de travaux publics ; la concession de travaux publics est un contrat par lequel un entrepreneur s'engage à effectuer un travail public moyennant le droit de percevoir une redevance sur ceux qui useront de ce travail ; il en est ainsi pour les chemins de fer, pour la plupart des tramways, très souvent pour des abattoirs, des ports, pour la fourniture du gaz, de l'eau, de l'électricité. Mais il est aussi des besoins publics qui sont satisfaits par des entrepreneurs qui passent avec l'administration des contrats, contenant un cahier des charges, un tarif maximum, des conventions financières, tout aussi bien que dans l'hypothèse de la concession de travaux publics ; on en rencontre des exemples pour l'Etat dans les conventions avec les compagnies de navigation maritime, pour les départements, dans les contrats avec les entrepreneurs de transports par autobus ; il s'agit ici encore de services publics concédés (Hauriou, *Tr. dr. adm.*, p. 850). Dans ces deux hypothèses seulement et encore s'il s'agit d'affaires tarifées par l'autorité publique, il y a exonération de l'impôt. Le concessionnaire se substitue souvent une autre per-

sonne pour assurer le service public ; les affaires faites par celle-ci sont exemptes (correspondants des compagnies de chemins de fer, agissant au nom et pour le compte de celles-ci pour le transport des marchandises à domicile ; exonérés : *J. off.*, 1921, Chambre, Déb. parl., rép. min. quest. écr., p. 2286).

La dernière exonération que nous rangeons dans la catégorie qui nous occupe est celle relative aux « affaires effectuées par les agents de change, courtiers maritimes et courtiers d'assurances maritimes et autres personnes ou sociétés lorsqu'elles donnent lieu à des commissions ou courtages fixés par des lois ou des décrets ». Les agents de change, les courtiers maritimes et les courtiers d'assurances maritimes sont des commerçants (art. 74 et s., C. com.) et, à la fois, des officiers ministériels (L. 28 avril 1816, art. 91) ; dans l'exercice de leurs fonctions, ils sont tenus de respecter les tarifs fixés par l'autorité publique ; les affaires qu'ils font dans ces conditions sont exonérées de l'impôt à condition que les tarifs résultent de lois ou de décrets, mais non s'ils résultent d'arrêtés ministériels (comme cela existe pour les honoraires des courtiers inscrits, art. 8, L. 18 juillet 1886), préfectoraux ou municipaux, sans d'ailleurs qu'on s'explique bien cette différence. Le texte vise les sociétés ou autres personnes qui perçoivent des

commissions ou des courtages fixés par des lois ou des décrets ; il résulte des travaux préparatoires, qu'on a voulu viser par ces mots le Crédit Foncier et les sociétés de crédit immobilier (*J. off.*, 1920, Sénat, Doc. parl., annexe 201).

Nous rattacherons à cette exonération celle dont jouissent les commissions allouées par l'Etat aux banquiers, agents de change, agents du Trésor, etc., pour le placement des bons de la Défense Nationale et autres valeurs du Trésor et qui sont fixées impérativement (Décis. du min. fin., 18 octobre 1920 ; dans le même sens : rép. min. fin., quest. écr., *J. off.*, 1921, Chambre, Déb. parl., p. 32).

Les autres exemptions prononcées par l'article 60 ont pour cause l'existence d'un impôt semblable à la taxe sur le chiffre d'affaires, frappant certaines transactions. Il ne fallait pas superposer deux impôts de même nature.

C'est pour éviter ce double emploi que l'alinéa 5 de l'article 60 exonère les opérations de bourse des valeurs, qui sont assujetties à un impôt spécial, créé par l'article 28 de la loi du 18 avril 1893, dont le taux a été augmenté par l'article 46 de la loi du 25 juin 1920 et qui se perçoit sous forme d'un droit de timbre sur les bordereaux délivrés par les personnes qui recueillent et exécutent les ordres de bourse. Pour bien comprendre la portée exacte du texte, il

faut bien remarquer que toute opération de bourse se décompose en plusieurs autres : par exemple, si une personne veut vendre des titres, elle passe un premier contrat de commission avec un banquier, un agent de change, un coulissier, etc., qui s'engage à exécuter les ordres donnés, moyennant une rémunération ; puis cet intermédiaire procède à la vente pour le compte de son client et c'est ce deuxième contrat intervenu entre intermédiaires qui est frappé d'un impôt par la loi de 1893 et exonéré de la taxe sur le chiffre d'affaires. Mais le premier contrat passé entre l'intermédiaire et son client est commercial et, à ce titre, passible de l'impôt sur le chiffre d'affaires ; il n'en serait autrement que dans le cas prévu par le paragraphe 4 de l'article 60 (commission de l'agent de change, tarifée par décret du 25 août 1919, pour la bourse de Paris). Il est à noter que les opérations de bourse ne sont pas nécessairement commerciales, mais qu'elles peuvent le devenir suivant les circonstances et le but dans lequel elles sont faites, spécialement au fait qu'il y a achat pour revendre (Thaller, *Tr. dr. comm.*, n^{os} 921 et 926 ; Dijon, 23 décembre 1891, D. 1892.2.72 ; Cass., 7 février 1894, D. 1894.1.411) et de plus, que le spéculateur en bourse n'exerce pas une profession (Thaller, *Tr. dr. comm.*, n^o 74) ; on peut se demander dans ces conditions si les opérations de bourse n'auraient pas

échappé, en totalité ou en partie, à l'impôt sur le chiffre d'affaires, en l'absence de toute disposition expresse les en exemptant.

A côté des bourses de valeurs, il existe des bourses de marchandises ; les opérations qui y sont traitées sont assujetties à un impôt, créé par l'article 11 de la loi du 13 juillet 1911 et par l'article 9 de la loi du 27 février 1912 ; aussi sont-elles exonérées de l'impôt sur le chiffre d'affaires (al. 6 de l'art. 60). Dans ces bourses, les affaires se traitent le plus souvent au moyen de filières ; la filière est une pièce à ordre, émise par le vendeur à terme et portant offre de livrer les produits vendus en quantité déterminée. La filière, émise à l'ordre de l'acheteur, peut être cédée par celui-ci au moyen d'un endossement, si, à son tour, il vend les marchandises qu'il a achetées, et ainsi de suite, la filière circulant par endossements successifs jusqu'à une dernière personne qui offre de payer le prix et de prendre livraison des produits ; on dit du dernier possesseur du titre qu'il l'arrête. Tandis que les opérations intermédiaires sont exonérées de l'impôt, la loi y assujettit l'arrêt de la filière, alors même qu'il n'y aurait aucune livraison de la marchandise et simple liquidation du marché par différence (Rejet d'un amendement différant l'exigibilité de l'impôt jusqu'à la livraison effective de la marchandise, *J. off.*, 1920, Sénat, Déb. parl.,

p. 771). L'impôt sur les opérations des bourses de valeurs et de marchandises est exigé de l'intermédiaire qui se charge de la négociation pour le compte de son client. Mais, tandis que dans les bourses de valeurs, le ministère de cet intermédiaire est obligatoire, soit en droit (monopole des agents de change pour les valeurs cotées, art. 76 C. com.), soit en fait (organisation syndicale des coulissiers pour les valeurs non cotées), la situation est toute différente dans les bourses de marchandises : tout négociant s'occupant du commerce des produits cotés à la bourse peut traiter directement et pour son propre compte ; seules, les autres personnes doivent s'adresser à un courtier (§ 2, art. 10, L. 13 juillet 1911). Par suite, échappent à l'impôt sur les opérations de bourse les transactions effectuées sans avoir recours aux courtiers ; or, ce seront le plus souvent des actes de commerce qui seraient passibles de la taxe sur le chiffre d'affaires, mais les y astreindre aurait été injuste et aurait restreint le trafic des bourses. Pour éviter ce résultat, l'article 60 dispose que pour les affaires dont il s'agit, l'impôt sur le chiffre d'affaires sera réduit à une somme égale à l'impôt sur les opérations de bourse de commerce (2 centimes ou 1 centime par 5 quintaux ou 5 hectolitres, art. 9, L. 27 février 1912). A vrai dire, le texte parle seulement des opérations effectuées au moyen de

filiales : il statue de *eo quod plerumque fit* et nous croyons qu'on peut l'étendre quelle que soit la manière dont l'opération est effectuée.

L'article 16 de la loi du 30 décembre 1916 a institué un impôt de 10 0/0 sur les ventes faites par les fabricants et les importateurs et portant sur des produits pharmaceutiques et assimilés ; cet impôt est perçu par l'apposition de vignettes ou de banderoles sur la marchandise et d'après son prix au détail. L'alinéa 7 de l'article 60 exonère ces ventes de l'impôt sur le chiffre d'affaires, qui aurait fait double emploi avec le précédent ; mais, bien entendu, celui-ci est dû à raison des autres opérations auxquelles ces produits donnent lieu, car alors la raison qui motive l'exonération n'existe plus.

A la suite d'abus, les sociétés de capitalisation ont été soumises à la surveillance et au contrôle de l'Etat par la loi du 19 décembre 1907. Quant à leur régime fiscal, un arrêt de la Cour de cassation avait décidé que les bons émis par ces sociétés ne comportaient que le droit de timbre de 5 centimes pour 100 francs et non celui de 1 0/0 sur les valeurs mobilières, comme le soutenait l'administration (Cass., 7 mai 1912, D. 1914.1.249, note de M. Binet) ; l'article 38 de la loi du 25 juin 1920 a décidé que les bons seraient frappés d'un droit de timbre de 2 francs pour 1.000 francs. Cette élévation du taux de l'impôt

a pour but de remplacer la taxe sur le chiffre d'affaires à laquelle auraient été soumises ces sociétés et qui aurait été difficile à asseoir : le recouvrement par le moyen du timbre a semblé plus simple (*J. off.*, 1920, Sénat, Doc. parl., annexe 201, p. 78). Pour cette raison, les affaires effectuées par les entreprises de capitalisation sont exemptes du nouvel impôt (al. 8, art. 60).

Ce sont des dispositions analogues que nous rencontrons en matière d'assurance et de rente viagère. Ces contrats sont assujettis à des droits d'enregistrement, créés après la guerre de 1870 et majorés à différentes reprises suivant les nécessités fiscales du moment. L'élévation d'impôt édictée par l'article 39 de la loi du 25 juin 1920 a un autre caractère : elle remplace l'impôt sur le chiffre d'affaires qui aurait frappé normalement ces contrats mais dont l'alinéa 9 de l'article 60 les exonère. Un doute pouvait s'élever en ce qui concernait les assurances sur la vie : les droits qui les grèvent n'ont pas été modifiés par la loi de 1920 ; pouvait-on en conclure que la taxe sur le chiffre d'affaires frappait ces contrats ? Non, car d'une part, l'article 60 les englobe par les renvois qu'il fait aux différentes lois et, d'autre part, l'intention du législateur a été de les favoriser en ne les grevant d'aucun droit nouveau (*J. off.*, 1920, Sénat, Doc. parl., annexe 201). L'exonération ne profite

qu'aux opérations visées par les textes ; il en résulte que le courtage d'assurances est soumis à la taxe sur le chiffre d'affaires (sauf le courtage d'assurances maritimes ; voir plus haut).

La loi du budget du 30 décembre 1916 a institué dans son article 13 un impôt sur les spectacles ; ce texte a été abrogé par les articles 92 et suivants de la loi du 25 juin 1920 qui contiennent de nouvelles dispositions sur l'impôt sur les spectacles et autres attractions. La taxe sur le chiffre d'affaires ne frappe pas les spectacles qui sont assujettis à l'impôt précédent : ainsi en décide l'alinéa 10 de l'article 60. Il résulte même de la formule employée qui vise les affaires effectuées par les entrepreneurs de spectacles et soumises à la taxe prévue par les articles 92 et suivants de la présente loi, que l'exemption de la taxe sur le chiffre d'affaires doit être étendue aux spectacles qui sont exonérés de l'impôt spécial ; en effet, décider le contraire serait aller contre les intentions du législateur : il organise un régime de faveur pour certaines attractions, en les dispensant de la taxe ; mais où serait la faveur concédée par la loi, si prenant prétexte de l'exonération, on exigeait un autre impôt ?

Depuis très longtemps déjà, il a été créé des impôts spéciaux sur les entreprises de transports, impôts qui, depuis un siècle, se sont multipliés comme

croissaient et les moyens de transport et les nécessités fiscales. Assujettir à l'impôt sur le chiffre d'affaires les opérations effectuées par les transporteurs aurait été superposer deux taxes de même nature ; aussi l'alinéa 11 de l'article 60 édicte-t-il l'exonération de ces affaires. Celle-ci n'a lieu que si les impôts spéciaux sont dus ; par suite, un transport accidentel de marchandises en voiture est passible de l'impôt sur le chiffre d'affaires (*J. off.*, 1921, Chambre, Déb. parl., rép. min. fin. quest. écr., p. 38 et 1093). L'exonération profite aux entreprises de transport de voyageurs et à celles de transport de marchandises par automobiles ; l'instruction ministérielle du 29 août 1920 ne comprenait pas ces dernières parmi les entreprises exemptées ; c'était à tort : l'article 60 renvoie aux articles 98 et suivants de la loi, or l'article 100 établit des droits spéciaux sur les automobiles servant au transport des marchandises ; l'administration s'est d'ailleurs rétractée (*J. off.*, 1921, Chambre, Déb. parl., rép. min. fin. quest. écr., p. 1587). Remarquons pour finir que les entreprises de transports les plus puissantes, telles que les compagnies de chemins de fer, les tramways, etc., ne doivent pas l'impôt sur le chiffre d'affaires lorsque les affaires qu'elles font sont tarifées ; dans ce cas, l'exonération résulte non de l'alinéa 11 de l'article 60, mais du paragraphe 3.

Postérieurement à la loi du 25 juin 1920, il a été créé deux nouvelles exonérations : nous avons déjà parlé de l'une d'elles, celle qui est relative aux banques populaires (voir plus haut), conçue dans un esprit de faveur pour ces institutions, nous n'y reviendrons pas, mais il nous faut parler de l'exemption, prononcée par l'article 13 de la loi du 31 juillet 1920, qui a ajouté un 12^e alinéa à l'article 60 de la loi du 25 juin 1920. Ce texte exempte de la taxe sur le chiffre d'affaires « les affaires effectuées par les entreprises de journaux, dont le prix de vente ne dépasse pas 25 centimes par exemplaire, mais seulement en ce qui concerne le produit des abonnements et de la vente au numéro ». Le motif invoqué est que la modicité du prix ne permettrait pas aux éditeurs de journaux de répercuter l'impôt, ou ne le leur permettrait qu'à condition d'élever considérablement le prix de vente du journal ; mais il semble bien qu'en réalité cette exonération ait été votée par faveur pour la presse. En effet, l'administration a étendu le texte aux marchands, dépositaires et colporteurs de journaux : les sommes qu'ils encaissent, les commissions qu'ils touchent, à raison de la vente des journaux dont le prix est inférieur à 25 centimes le numéro, sont exemptes de la taxe sur le chiffre d'affaires (Rép. min. fin. quest. écr., *J. off.*, 1920, Sénat, Déb. parl., p. 1725, *J. off.*, 1921, Sénat, Déb.

parl., p. 280). Il résulte du texte même que toutes les affaires autres que celles qu'il exonère sont passibles de l'impôt et que, en l'absence d'une disposition expresse, les opérations exonérées y seraient soumises. Ces deux propositions nous semblent tout au moins douteuses ; sans doute, à l'occasion de son service d'annonces, le journal agit commercialement (Rouen, 2 février 1898, S. 1898.2.104) ; mais un journal qui n'aurait pas tels services ? La jurisprudence est hésitante : il semble cependant qu'elle soit en majorité favorable au caractère civil du journal, considéré comme une œuvre intellectuelle (Paris, 22 décembre 1886, S. 1887.2.132 ; Toulouse, 28 octobre 1886, S. 1887.2.129 ; Paris, 2 juillet 1894, S. 1894.2.296) ; quant à la doctrine, pour M. Thaller (*Tr. dr. com.*, n° 22), il n'y a commerce que si une personne s'interpose entre le rédacteur et le public. Si l'on rattache l'impôt sur les bénéfices commerciaux à l'ancienne patente, on peut remarquer que les éditeurs de feuilles périodiques n'étaient pas patentables (Conseil d'Etat, 6 avril 1888, D. 1889.5.348 ; 6 août 1892, D. 1893.5.416). On voit que les arguments ne manquent pas pour soutenir que l'édition des journaux est un acte qui devrait être exempt de l'impôt sur le chiffre d'affaires, même en l'absence de toute disposition expresse.

§ 3. — Exonérations tacites.

Nous venons d'étudier un certain nombre d'exonérations prononcées expressément par la loi et qui ont pour but d'éviter la superposition de deux impôts semblables.

Faut-il aller plus loin et décider que la taxe sur le chiffre d'affaires n'est pas due, même en l'absence de tout texte, lorsqu'un impôt de même nature est déjà exigible ? C'est, en effet, un principe constant de notre droit fiscal qu'un acte ne peut donner lieu à la perception de deux taxes semblables ; c'est ce que traduit l'adage *Non bis in idem*, proclamé à plusieurs reprises par la Cour de cassation, en matière d'enregistrement en particulier (Cass., 21 juin 1847, D. 1847.1.242 ; Cass., 15 janvier 1913, D. 1915.1.105). Ce principe s'applique-t-il dans l'hypothèse que nous envisageons ? Pour répondre à cette question, des distinctions s'imposent.

En ce qui concerne les diverses taxes de luxe dont le taux s'échelonne entre 3 0/0 et 25 0/0, il faut décider que, lorsqu'elles sont dues, l'impôt de 1,10 0/0 ne l'est pas. Il s'agit en effet de taxes qui sont des modalités d'un même impôt qui ne fait que varier de taux suivant les hypothèses. D'ailleurs, le dernier alinéa de l'article 73 de la loi du 25 juin 1920 décide que les ventes soumises aux taxes de 15 0/0

et de 25 0/0 ne le sont pas à l'impôt de 1,10 0/0.

Mais il existe des droits sur les actes juridiques qui ont la même nature que la taxe sur le chiffre d'affaires, les droits d'enregistrement et les droits de timbre. Pour certains droits de timbre, nous croyons que le cumul a été voulu par le législateur, par exemple pour ceux qui frappent les quittances (art. 55, L. 25 juin 1920) ou les intérêts des créances (art. 50 et suiv.), car les textes qui les établissent prévoient leur exigibilité, même au cas où le paiement est commercial, même si le prêt est fait par un banquier (le décret du 3 septembre 1920 organise un régime spécial pour ces redevables). De plus, les taxes de luxe sont seules perçues au cas où l'acte constatant la vente est enregistré (art. 58 et 71 de la loi). Mais en dehors de ces cas, que décider ? Nous croyons qu'il y aura cumul des impôts et ce, pour la raison suivante : l'impôt sur le chiffre d'affaires a une portée générale, les exceptions pour éviter le cumul ont été énumérées par la loi ; il nous semble qu'elles sont d'interprétation stricte et qu'il ne faut pas les étendre en dehors des cas prévus.

Nous ne dissimulons pas que cette solution est rigoureuse et qu'en équité, la solution contraire serait préférable, mais la loi de 1920 est empreinte d'un esprit de fiscalité dont on ne peut faire abstraction.

CHAPITRE IV

BASE D'ÉVALUATION DE L'IMPÔT

Par base d'évaluation d'un impôt, il faut entendre le fait ou l'objet auquel ou d'après lequel l'impôt est appliqué. Dans le cas particulier qui nous occupe, la base d'évaluation de l'impôt est constituée par le chiffre d'affaires.

Le chiffre d'affaires est défini par l'article 62 de la loi du 25 juin 1920, article inséré sur la proposition de la commission des finances de la Chambre à la place du simple renvoi à la définition du chiffre d'affaires donnée par la commission instituée en vue de l'application de l'impôt sur les bénéfices commerciaux, renvoi que contenait le projet primitif et qui parut insuffisant à la commission en une matière aussi importante. L'article 62 ne fait que reproduire la définition donnée par la commission prévue par la loi de 1917.

Quelle est la circonstance qui rend l'impôt exigible ? On peut hésiter entre plusieurs faits : la con-

clusion du contrat, son exécution et toutes les phases que peut comporter celle-ci.

Si nous nous reportons aux textes, nous voyons que le chiffre d'affaires est constitué par le montant des ventes effectivement et définitivement réalisées ou des profits définitivement acquis. Quel sens donner à ces expressions ? Visent-elles le fait juridique qui donne naissance à l'obligation au profit du redevable, le législateur n'ayant pas parlé de la conclusion des contrats parce qu'elle ne donne pas nécessairement naissance aux obligations des parties, qui peuvent la retarder par exemple par l'apposition d'une condition (vente de marchandises au poids, au compte ou à la mesure, art. 1585 C. civ. ; vente à l'essai, art. 1587, 1588 C. civ.). Dans cette opinion, ce serait l'entrée d'une créance dans son patrimoine qui rendrait le redevable débiteur de l'impôt, sans avoir égard au paiement de cette créance. C'est bien ce qui semble résulter du dernier paragraphe de l'article 62, qui prévoit la restitution de l'impôt lorsqu'il a été perçu à l'occasion de ventes ou de services qui sont par la suite résiliés, annulés ou qui restent impayés ; qu'est-ce à dire, sinon que l'impôt est exigible avant le paiement ?

Pourtant cette interprétation n'a pas prévalu. L'administration a toujours soutenu que c'était le fait du paiement qui rendait l'impôt exigible, le dé-

cret du 24 juillet 1920 (art. 9), l'instruction ministérielle du 29 août, de nombreuses réponses du ministre des finances aux questions écrites des parlementaires (*J. off.*, 1921, Chambre, Déb. parl., p. 3466, une des plus récentes) sont dans ce sens. Il faut bien avouer qu'il existe de puissants arguments en faveur de cette thèse. Le projet de loi déposé par M. Klotz présente l'impôt sur le chiffre d'affaires comme une extension de la taxe sur les paiements (*J. off.*, 1920, Chambre, Doc. parl., annexe 166). La définition de l'article 62 a pour origine un texte qui sert pour l'application de l'impôt sur les bénéfices commerciaux ; on déduit ceux-ci du chiffre d'affaires et il serait peu rationnel d'y comprendre des opérations qui n'ont abouti à aucun paiement. Si l'on se reporte aux travaux préparatoires, c'est M. Bokanowski, rapporteur du projet à la Chambre, qui écrit : « A notre avis, la notion à retenir est celle de paiement reçu ou de recette opérée ou effectuée comme définissant le chiffre d'affaires » (*J. off.*, 1920, Chambre, Doc. parl., annexe 589, p. 243) ; c'est M. Doumer, rapporteur au Sénat, qui déclare : « En principe, une vente doit être considérée comme effectivement et définitivement réalisée, une rémunération ou un profit doit être considéré comme définitivement acquis, lorsque le prix de la vente ou le montant de la rémunération ou du profit a été payé. C'est donc à ce mo-

ment-là seulement que l'assujetti deviendra redevable de l'impôt sur le chiffre d'affaires » (*J. off.*, 1920, Sénat, Doc. parl., annexe 201, p. 84). Il reste à expliquer le paragraphe final de l'article 62 ; il s'accorde parfaitement avec la thèse que nous soutenons si l'on admet que les contribuables peuvent acquitter l'impôt sur le montant des débits inscrits sur leurs livres si cette méthode leur convient mieux ; c'est ce qu'admet M. Doumer (*loc. cit.*) en précisant bien qu'il y a alors anticipation de paiement de la part du redevable. Aussi le décret du 24 juillet 1920 permet-il aux assujettis d'inscrire les affaires dans leur comptabilité à une date antérieure au paiement, à raison des convenances commerciales, mais il faut pour cela que l'administration ait autorisé le contribuable (art. 9, al. 2) ; un arrêté ministériel du 31 août 1920 a autorisé tous les commerçants en gros à inscrire dans leur comptabilité les affaires qu'ils effectuent à la date à laquelle ils débitent l'acheteur du montant de la facture ; ce mode d'inscription adopté, les redevables ne peuvent le modifier sans autorisation administrative.

En somme, c'est le fait du paiement qui rend l'impôt exigible ; mais pour rendre l'application de la taxe aussi souple que possible, les redevables peuvent être autorisés à payer l'impôt sur d'autres bases si cela leur convient mieux ; cette autorisation a été

donnée aux commerçants en gros ; les commerçants en détail devront la demander au directeur départemental du service duquel ils relèvent. Mais quelle que soit la manière de procéder adoptée, l'impôt ne peut jamais porter que sur les paiements reçus en ce sens que s'il a été payé à raison de contrats qui ont été résiliés, annulés ou qui n'ont abouti qu'à un paiement partiel (ou à aucun paiement à *fortiori*), il y a lieu à restitution de l'impôt : c'est ce que veut dire le dernier paragraphe de l'article 62. Ainsi, l'acheteur règle son prix par un billet à ordre, resté entre les mains du vendeur, puis il fait faillite et le vendeur est réduit à un dividende : c'est sur celui-ci et non sur le prix primitif que sera assis l'impôt ; ainsi encore, le contrat est résolu par autorité de justice (art. 1184 C. civ., par ex.) et ne donne lieu à aucun paiement : il n'est pas passible de l'impôt et si celui-ci a été payé, il devra être restitué. Le fait que l'impôt n'est exigible que par suite du paiement ne présente d'intérêt que pour les opérations à terme, puisque pour celles au comptant le paiement suit immédiatement la conclusion du contrat.

Ce principe a reçu une application regrettable, croyons-nous, pour les affaires conclues avant la mise en vigueur de la loi (1^{re} juillet 1920) et dont le paiement est effectué après cette date. L'administration a soutenu la thèse suivante : puisque c'est le fait

du paiement qui rend l'impôt exigible, les affaires dont il s'agit sont, en principe, passibles de la taxe ; toutefois, comme une telle solution eût été trop rigoureuse et que le décret du 24 juillet 1920 exonère ces opérations, le Conseil d'Etat, consulté sur la question, a émis l'avis (6 novembre 1920) que seules devaient échapper à l'impôt les affaires pour lesquelles seul le paiement n'a pas été effectué avant le 1^{er} juillet 1920 ; quant à celles qui donnent lieu à des prestations postérieures à cette date, elles sont assujetties à la taxe, mais seulement dans la mesure de ces prestations. Pour illustrer ces solutions, prenons l'exemple d'un banquier qui par un contrat antérieur au 1^{er} juillet 1920 s'est engagé à placer des titres moyennant une commission calculée à raison de tant par titre placé ; si au 1^{er} juillet il a placé tous les titres, et qu'il soit payé après, il ne doit pas l'impôt ; si au contraire, après la mise en vigueur de la loi, il place des titres, les courtages qu'il touchera pour le placement de ces titres-ci sont soumis à la taxe, mais ceux-là seulement. Supposons que ce même banquier ait fait une avance sur titres avant le 1^{er} juillet 1920 ; seuls, les intérêts qui lui sont dus postérieurement à cette date sont passibles de l'impôt. Même avec les tempéraments apportés, la solution de l'administration est regrettable au point de vue pratique, tout en étant juridiquement défendable ; une exoné-

ration totale des paiements reçus après la mise en vigueur de la loi à raison de contrats passés avant était la seule souhaitable, car toute autre porte atteinte aux intérêts légitimes de l'une des parties. Quoi qu'il en soit, les redevables peuvent obtenir l'exonération dans les limites indiquées, à condition d'inscrire sur un état spécial joint aux relevés dont nous parlerons plus loin, les affaires exonérées et de fournir toutes les justifications nécessaires.

Ces principes généraux examinés, il nous faut définir le chiffre d'affaires ; d'après l'article 62, il est constitué par le prix dans le cas de vente, par la rémunération payée au redevable dans tous les autres cas. On peut ainsi diviser les actes soumis à l'impôt en deux catégories : la première étant constituée par la vente et la seconde par tous les autres contrats.

Dans la vente, que faut-il exactement comprendre dans le prix ? Est-il simplement constitué par la somme d'argent que l'acheteur verse pour acquérir la propriété de la chose ? Ou bien faut-il faire rentrer dans le prix les prestations accessoires exigées par le vendeur, telles que la valeur de l'emballage ou du transport ? A l'inverse faut-il déduire du prix l'escompte consenti par le vendeur ? Autant de questions auxquelles la loi ne donne pas de réponses.

C'est dans les travaux préparatoires qu'il faut aller chercher des éclaircissements sur ce point. C'est tout

d'abord le rapport de la commission des coefficients de la loi de 1917 dont nous avons parlé qui s'exprime ainsi : « Dans ce chiffre global sont compris tous les éléments constitutifs du prix des marchandises vendues... La commission a pensé qu'on ne pouvait en distraire les droits et contributions payés par le vendeur... Le chiffre d'affaires doit s'entendre du montant du prix net de tous escomptes ou de toutes remises consenties à divers titres et déduction faite de la valeur des marchandises rendues et remboursées à l'acheteur ». Au cours de la discussion, la Chambre a rejeté deux amendements, l'un tendant à décider que pour le calcul du chiffre d'affaires serait déduit tout droit payé à l'Etat (*J. off.*, Chambre, Déb. parl., p. 1276), l'autre dans le même sens et précisant en plus qu'en aucun cas le prix de l'emballage ou du contenant n'entrerait dans le calcul des droits proportionnels (*ibid.*, p. 1317). De l'ensemble de ces renseignements, on peut déduire que la base d'évaluation de l'impôt est constituée par le montant total des sommes versées au redevable à la suite de la vente, mais par cela seulement.

Appliquons cette formule à quelques exemples concrets. Nous ne revenons pas sur l'hypothèse où la marchandise vendue est contenue dans des récipients : alors même que la valeur de ceux-ci serait facturée à part, leur prix est soumis à la taxe sur le

chiffre d'affaires ; s'il est convenu entre les parties que les récipients seront restitués ultérieurement, cette clause n'empêche pas la perception de l'impôt, mais il sera restitué si les récipients sont rendus (*J. off.*, 1920, Sénat, Déb. parl., p. 776. Déclarations de M. Doumer) ; un arrêté ministériel du 31 août 1920 que nous étudierons plus loin organise la procédure à suivre.

Supposons maintenant que le vendeur se charge du transport de la marchandise, mais en se réservant de réclamer le port à son client. Les débours ainsi faits sont passibles de l'impôt (*Instr. min.*, 29 août 1920, *J. off.*, 1921, Chambre, Déb. parl., rép. min. fin. quest. écr., p. 1783). Cette solution paraît choquante à première vue ; on peut la défendre en disant : supposons que le vendeur ne vende que des marchandises livrables au domicile des acheteurs ; il est bien évident que le prix est alors majoré de façon à couvrir les frais de transport, frais que le vendeur ne peut déduire et sur le montant desquels il paie l'impôt, absolument comme dans le cas où il en fait l'avance à l'acheteur.

Le vendeur peut avoir eu recours à un courtier ou à un commissionnaire ; le courtage ou la commission dû à cet intermédiaire est compris dans le chiffre d'affaires du vendeur qui ne peut les déduire du prix : ce sont des frais de vente, des éléments du prix de

revient. Mais il peut arriver que le courtier soit le mandataire de l'acquéreur qui doit personnellement le courtage ; souvent, le vendeur paie ce courtage et le déduit du prix : d'après l'Instruction ministérielle du 29 août 1920, c'est sur le prix ainsi réduit qu'il faut calculer le chiffre d'affaires du vendeur ; cette solution peut se soutenir en disant que le vendeur a exécuté une obligation dont il n'était pas débiteur, qu'il a payé pour un autre et qu'en définitive l'acheteur n'a déboursé pour acquérir la chose vendue que le prix ainsi réduit. Et ainsi, cette solution s'accorde avec celle suivie pour les débours des ports des marchandises vendues ; dans ce dernier cas, le port rentre dans les sommes versées par l'acheteur pour prendre possession de l'objet de la vente ; c'est le raisonnement inverse de celui fait pour le courtage, payé par le vendeur.

Sont des éléments du prix, et à ce titre passibles de la taxe, les droits payés par le vendeur à l'Etat, en particulier l'impôt lui-même. Ce dernier est une dette personnelle du vendeur qui ne peut le réclamer à l'acheteur en sus du prix convenu qu'en vertu d'une convention particulière. En l'absence de cette clause, le vendeur pourrait tout au plus faire apparaître dans le prix la somme qu'il a payée comme impôt sur le chiffre d'affaires (comme il est libre d'ailleurs de décomposer le prix en ces divers éléments), mais alors

L'impôt est calculé sur le montant total du prix, y compris l'impôt lui-même (Instr. min. 29 août 1920).

Cependant, il nous semble que si l'acheteur est astreint à une obligation légale, exécutée par le vendeur et réclamée par celui-ci, l'impôt n'est pas exigible ; tel est le cas du droit de timbre sur la facture acquittée ; il est dû par l'acheteur (art. 23, L. 23 août 1871) et si le vendeur en fait l'avance, celle-ci ne sera pas passible de l'impôt sur le chiffre d'affaires (*J. off.*, 1921, Chambre, Déb. parl., rép. min. fin. quest. écr., p. 3480).

Parmi les éléments du prix, il peut y avoir une somme qui n'est pas destinée à être encaissée par le vendeur, mais par l'Etat ou un organisme officiel, à un autre titre que celui d'impôt. Nous visons par là la surtaxe de péréquation perçue sous le régime actuel de la production houillère au profit du bureau national des charbons : cette surtaxe n'entre pas en ligne de compte pour l'impôt (*J. off.*, 1921, Chambre, Déb. parl., rép. min. fin. quest. écr., p. 18).

Quand le contrat passible de l'impôt sur le chiffre d'affaires n'est pas une vente, la taxe est assise sur la rémunération acquise au redevable ; intérêt dans le cas de prêt, port dans celui de transport, commission ou courtage, etc. L'impôt est calculé sur le montant brut de ce profit ; il y a lieu de faire des

remarques analogues à celles que nous avons déjà faites précédemment.

Soit, par exemple, un commissionnaire à la vente qui, en vertu de son contrat, peut réclamer à son donneur d'ordre un certain pourcentage sur le montant de la vente. Or, pour réaliser celle-ci, il s'adresse à un confrère à qui il promet une part de sa commission : il ne peut déduire cette somme pour l'assiette de l'impôt, car ce sont des frais entraînés par l'exécution de son contrat (Instr. min. 29 août 1920). Il en serait autrement si, légalement, le premier intermédiaire était obligé de s'adresser au second : tel serait le cas d'un établissement de crédit chargé par un client de vendre en bourse des valeurs cotées ; cette négociation ne peut être faite que par un agent de change et l'établissement de crédit ne paie l'impôt que sur sa propre commission, à l'exclusion de celle de l'agent de change (Instr. min. 29 août 1920).

On pourrait en dire autant de la commission à l'achat.

Les affiches sont passibles de droits de timbre. Un imprimeur confectionne des affiches et se charge d'apposer les timbres. Si l'imprimeur exige en plus du prix convenu le montant des timbres, il ne devra pas l'impôt sur cette dernière somme, car il n'a fait qu'acquitter une obligation incombant légalement à

son client ; mais s'il a traité à forfait, le prix des timbres est un élément du prix total, passible de l'impôt (*J. off.*, 1921, Chambre, Déb. parl., rép. min. fin. quest. écr., p. 34).

Quand une affaire est traitée par l'entremise d'un commissionnaire ou d'un courtier, il va sans dire que l'impôt est dû et pour l'affaire traitée et à raison du contrat de commission ou de courtage.

Si la rémunération acquise par le redevable ne consiste pas dans une somme d'argent, l'impôt est dû sur la valeur acquise. Ainsi dans l'échange, la taxe est calculée sur la valeur de la marchandise échangée.

Une même personne peut conclure des contrats très variés ; il est évident qu'il faut appliquer à chaque nature de contrats les règles qui lui sont propres : c'est ce que dit, en termes un peu différents, le quatrième alinéa de l'article 62.

Enfin, s'il s'agit d'opérations faites par des professionnels, l'impôt se liquide sur le montant global des affaires effectuées pendant la période envisagée et non sur chaque acte séparément. D'après l'article 62, la perception suit les sommes de franc en franc, inclusivement et sans fraction. Ces règles si simples n'ont besoin d'aucun commentaire pour être éclaircies.

CHAPITRE V

ASSIETTE DE L'IMPÔT

Dans les chapitres précédents, nous avons étudié les règles juridiques qui déterminent le sujet, l'objet et la base d'évaluation de l'impôt. Mais qui appliquera ces règles ? Comment le fisc connaîtra-t-il la personne du redevable ? Comment déterminera-t-il ses facultés ? Comment calculera-t-il le montant de sa dette ? En un mot, quelle est l'assiette de l'impôt ?

Autant de questions dont la réponse sera l'objet des paragraphes suivants.

§ 1. — Services financiers auxquels incombe l'assiette de l'impôt.

L'organisation des services du ministère des finances date de la Révolution et de l'Empire ; l'édifice a été si fortement bâti qu'il n'avait pas vieilli jusqu'à la guerre, quoique séculaire. Mais depuis et par suite des immenses nécessités financières qui en sont nées, la question de la réorganisation de nos grandes

administrations financières est à l'ordre du jour. Elle se posait avec une acuité particulière à propos de l'impôt sur le chiffre d'affaires, entièrement nouveau, très complexe et fort étendu puisqu'il intéresse un million et demi de contribuables. En attendant la réalisation du projet de réforme des diverses régies, toujours sur le chantier, allait-on créer un service nouveau, chargé spécialement de l'impôt, ou utiliser les services déjà existants ?

Le Parlement était hostile à l'institution d'un nouvel organe qui ajouterait, lui semblait-il, à la complexité du fonctionnement des nombreux rouages du ministère des finances ; il ne l'était pas moins à la création de nouveaux fonctionnaires dont les traitements viendraient accroître les charges si lourdes du budget.

Devant cette volonté clairement exprimée, le gouvernement ne pouvait qu'utiliser les services existants pour le recouvrement de la nouvelle taxe, sans en augmenter les effectifs ; mais auquel allait incomber cette tâche ? La régie de l'enregistrement était tout indiquée, à raison de l'analogie entre l'impôt sur le chiffre d'affaires et les droits dont la perception lui est confiée. D'autre part, il ne fallait pas multiplier à l'excès les contacts entre le fisc et les contribuables, occasion de nombreuses récriminations. Ce sont, en effet, les deux idées à la base de la désigna-

tion des administrations chargées du recouvrement de l'impôt, faite par le décret du 24 juillet 1920, portant règlement d'administration publique et rendu en vertu de la loi du 23 juin 1920.

Sur ce point d'ailleurs, ce décret n'est pas très clair ; l'article 10 décide que chaque redevable adresse sa déclaration au bureau du receveur qui a qualité pour exercer vis-à-vis de lui le droit de contrôle ; or, l'article 5 relatif à ce droit de contrôle renvoie à l'article 1^{er} et ce n'est qu'après ce long détour que nous arrivons à formuler les règles suivantes :

L'administration de l'enregistrement jouit d'une compétence générale pour le recouvrement de l'impôt.

Toutefois, les receveurs des contributions indirectes sont compétents :

1° Pour les contribuables qui exercent dans leur ressort, à titre principal, une profession les rendant redevables de droits ou taxes perçus par cette administration (débitants, raffineurs de sucre, orfèvres, etc.).

2° Pour les contribuables qui exercent dans leur ressort et dans une commune dont la population est inférieure à 5.000 habitants, une profession quelconque, à l'exception toutefois des sociétés par actions autres que celles exerçant un commerce visé au paragraphe précédent ;

3° Enfin, pour les contribuables qui exercent dans

leur ressort et dans une commune dont la population est supérieure à 5.000 habitants mais qui n'est pas le siège d'un bureau d'enregistrement, une profession quelconque, à l'exception toutefois des sociétés par actions autres que celles exerçant un commerce visé au paragraphe 1^{er} (cette dernière disposition résulte d'un arrêté ministériel, *J. off.*, 13 avril 1921).

Nous négligeons ce qui a trait à la compétence des receveurs des douanes, car ces fonctionnaires n'auront que très rarement à percevoir l'impôt sur le chiffre d'affaires pour les affaires faites en France.

L'article 8 du décret permet de modifier la répartition des redevables entre les diverses administrations pour une commune déterminée, par un simple arrêté ministériel si les nécessités du service l'exigent ; ces arrêtés doivent s'appliquer à tous les redevables exerçant une même profession.

Enfin, lorsqu'un contribuable possède plusieurs établissements, agences ou succursales, il ne doit avoir de rapports qu'avec une seule administration, celle qui est compétente pour le siège principal, les diverses agences ou succursales sont soumises au contrôle des agents de la même régie (art. 2 et 7, D. 24 juillet 1920).

De cette organisation, qu'il nous soit permis de signaler un défaut, celui de répartir l'impôt entre services différents : il s'ensuit des conflits de compé-

tence et un manque de directive unique dans l'application de l'impôt, chaque régie restant étrangère à ses voisines. De nombreux publicistes déplorent cette tendance des services financiers à s'ignorer les uns les autres et réclament une collaboration étroite entre eux : elle s'impose ici plus qu'en toute autre matière.

§ 2. — Comment le fisc connaît-il la personne du redevable ?

Parmi les redevables, nous distinguerons deux catégories de personnes : celles qui figurent au rôle de l'impôt sur les bénéfices commerciaux et industriels et les autres.

Il va sans dire que les personnes de la première catégorie sont facilement connues des agents de l'administration chargés du recouvrement de l'impôt sur le chiffre d'affaires.

Quant aux personnes qui ne figurent pas au rôle de l'impôt sur les bénéfices commerciaux et industriels, c'est-à-dire les entreprises minières et toutes les personnes faisant des actes de commerce occasionnels, l'article 61 de la loi les oblige à faire une déclaration d'existence au bureau du receveur dont elles relèvent suivant les règles déjà étudiées. Le décret du 24 juillet 1920 réglemeute dans ses articles 1 à 4 cette déclaration : une déclaration doit être

souscrite pour chaque établissement, succursale ou agence; elle doit contenir le nom, le prénom, le domicile du déclarant, la nature et le siège de l'établissement, la dénomination de la maison de commerce s'il y a lieu, et enfin la date de l'ouverture de l'établissement ou du commencement des opérations, mais seulement s'il s'agit de personnes devenues redevables de l'impôt postérieurement au 1^{er} juillet 1920.

Que penser de ce système? On peut dire que l'exigence de la déclaration pour les entreprises minières est un luxe de formalité, puisqu'elles sont connues du fisc pour la perception de la redevance proportionnelle. Quant aux personnes faisant acte de commerce occasionnellement, il est à craindre que, si le fisc n'avait que le moyen de la déclaration pour les reconnaître, elles demeurent à jamais ignorées de lui.

C'est indirectement que le fisc les connaîtra, à la suite de procès par exemple, ou encore d'investigations chez les redevables, car l'article 60 de la loi oblige dans certains cas à mentionner dans la comptabilité le nom de la personne avec qui est conclue une vente.

Malgré cela, combien d'assujettis échapperont!

§ 3. — Comment le fisc connaît-il les facultés
du contribuable ?

A cause même de l'énormité du sacrifice demandé aux contribuables, il importait de connaître ses facultés avec le plus de précision possible pour éviter de blesser la justice.

Le législateur de 1920 a pensé que ce but ne pourrait être atteint que par la déclaration du chiffre d'affaires par le redevable lui-même et sous réserve du contrôle de l'administration, naturellement ; ce système est d'ailleurs suivi pour la plupart des impôts, tout au moins depuis la guerre.

Nous ne nous appesantirons pas sur la discussion des mérites des divers systèmes d'assiette des impôts et nous ne ferons que deux remarques.

Tout d'abord, tous les avantages de la déclaration n'existent qu'à une condition, c'est qu'elle soit sincère. Pour déjouer la fraude, on peut sans doute donner à l'administration de très larges pouvoirs de vérification, édicter des sanctions très sévères et se montrer impitoyable dans la répression ; seulement, l'application de ces mesures passablement vexatoires est impossible, tout au moins très délicate. Dès lors, le système de la déclaration ne peut être complètement juste que si le redevable lui donne sa pleine et loyale adhésion, accepte de collaborer avec l'administration au lieu de la combattre.

Or, tel n'est pas l'état d'esprit du contribuable français. On pourrait relever depuis quelques années de nombreuses et véhémentes protestations contre l'assiette de l'impôt par déclaration ; dans la pratique, l'opinion publique est favorable à la dissimulation qu'elle considère non comme une malhonnêteté, mais comme une habileté permise, une ruse licite et chacun se fait une gloriole de frauder le fisc. L'excès de l'individualisme a provoqué une sorte d'atrophie du sens social à laquelle on ne peut remédier que par une rééducation de l'opinion.

Donc, d'après l'article 67, les redevables doivent remettre mensuellement un relevé indiquant le montant de leur chiffre d'affaires pendant le mois précédent, et ce à l'agent de l'administration compétent ; signalons en passant que s'ils ont été admis à payer l'impôt par traite, un agent est désigné par l'administration pour l'émettre et c'est à cet agent que les déclarations doivent être adressées. Le relevé doit toujours être fourni, même si le redevable n'a fait aucune affaire (art. 10, D. 24 juillet 1920). Il peut être adressé par la poste sous pli affranchi (art. 14, *ibid.*). Quand un redevable possède, indépendamment d'un établissement principal, une ou plusieurs agences ou succursales, chacune de celles-ci doit produire un relevé des affaires qu'elle a effectuées, à moins qu'elle ne conserve pas la comptabi-

lité de ses opérations (art. 12). L'article 9 du décret du 24 juillet 1920 énumère les indications que doit contenir chaque relevé : nous nous contentons d'y renvoyer. En vertu de l'article 13, le directeur départemental de chaque administration compétente répartit les redevables en catégories et fixe pour chaque catégorie la période du mois durant laquelle les assujettis doivent remettre ou envoyer le relevé des affaires qu'ils ont effectuées.

Tel est le système qui doit être suivi en principe ; mais il existe des dérogations, les unes toutes temporaires, les autres ayant un caractère de perpétuité.

Le dernier alinéa de l'article 67 édicte une mesure transitoire ; en vertu de ce texte, le premier relevé n'a été envoyé qu'en septembre 1920 ; il contenait, avec le chiffre d'affaires des mois de juillet et d'août, le montant total des affaires faites depuis le 1^{er} juillet jusqu'au 1^{er} septembre. Rappelons aussi la fourniture d'un état spécial joint aux relevés pour les affaires dont le paiement a eu lieu après le 1^{er} juillet quoiqu'elles soient conclues avant et qui sont exemptes de l'impôt.

Les dérogations durables sont au nombre de deux, prévues par le quatrième paragraphe de l'article 67 de la loi. Elles n'ont pas le même motif.

La première est relative aux commerces ou industries qui comportent une comptabilité arrêtée par

période spéciale, il fallait éviter de bouleverser les habitudes de ces contribuables. Aussi l'article 11 du décret du 24 juillet 1920 permet-il de déroger par arrêtés ministériels à l'obligation de remettre mensuellement le relevé du chiffre d'affaires pour ces assujettis ; l'arrêté ministériel fixe également les dates auxquelles les redevables de ces catégories devront faire leur déclaration. Pour jouir du régime ainsi institué, les personnes visées doivent adresser une demande au directeur départemental de l'administration compétente. Des arrêtés ministériels ont été rendus au bénéfice des banquiers et des établissements de crédit (31 août 1920, *J. off.*, 1^{er} septembre 1920, p. 12736), des entrepreneurs de transport de marchandises (17 septembre 1920, *J. off.*, 18 septembre 1920, p. 13703), des éditeurs d'ouvrages ou de publications (*id.*) et des négociants ambulants (30 octobre 1920, *J. off.*, 10 novembre 1920, p. 17966).

La seconde dérogation a pour objet de dispenser les petits commerçants de l'obligation fort lourde de fournir des relevés mensuels. C'est le décret du 24 juillet 1920 (art. 19) qui a organisé le système à suivre dans cette hypothèse. Ce texte concerne les redevables dont le chiffre d'affaires n'a pas excédé dans l'année précédente 4.000 francs par mois en moyenne, soit 48.000 francs par an, s'il s'agit de

personnes dont le commerce principal est de vendre des marchandises ou de fournir le logement, ou 1.000 francs par mois en moyenne, soit 12.000 fr. par an, s'il s'agit de tous autres commerces. Les redevables qui sont dans les conditions ainsi prévues adressent au directeur départemental du service compétent une demande sur papier timbré, afin d'être dispensés de fournir des relevés mensuels ; ils indiquent dans leur demande le montant de leur chiffre d'affaires. Dans le mois de la réception de cette demande, le directeur départemental statue ; si le redevable obtient satisfaction, il n'est plus obligé que d'adresser avant le 31 janvier de chaque année, à l'agent compétent, un relevé de son chiffre d'affaires annuel. De plus, ainsi que nous le verrons plus loin, ces contribuables bénéficient d'un forfait.

L'obligation de faire une déclaration mensuelle est considérée comme très gênante par les redevables. Leurs réclamations ont eu un écho au Parlement : les projets de réforme étendent tous, plus ou moins, les dérogations à cette obligation.

§ 4. — Calcul de la dette individuelle
de chaque contribuable.

La taxe sur le chiffre d'affaires est un impôt de quotité, le taux de l'impôt à payer par chaque individu est directement déterminé par la loi qui fixe un tarif qu'il n'y a plus qu'à appliquer.

Dans le projet primitif, le taux proposé était celui de 1 0/0 du chiffre d'affaires; à son arrivée au ministère des finances, M. François Marsal proposait de l'élever à 1,50 0/0 et même à 10 0/0 pour les commerçants ne vendant pas des marchandises (Chambre, Doc. parl., annexe 376, *J. off.*, 1920), mais la commission des finances de la Chambre revint au projet primitif. Le Sénat vota le taux de 1,50 0/0. Enfin, on adopta celui de 1 0/0, avec un décime en sus au profit des départements et des communes, soit au total 1,10 0/0 du chiffre d'affaires. L'article 12 de la loi du 31 décembre 1920 a réparti le produit de la perception en 1920 du décime additionnel entre les communes et les départements suivant leur population.

Ce taux est très lourd, l'opinion publique est hostile à son aggravation; de même que le Parlement, la commission des finances de la Chambre s'est prononcée contre une telle proposition faite par le gouvernement pendant les vacances de 1921.

CHAPITRE VI

PERCEPTION DE L'IMPÔT

Ce sont les mêmes services qui assurent l'assiette de la taxe sur le chiffre d'affaires et sa perception. Le même agent constate la matière imposable, calcule et encaisse le montant de l'impôt et il est par suite inutile de revenir sur la répartition des redevables entre les diverses régies et sur la compétence des agents de chacune. Le fait que les mêmes fonctionnaires sont chargés de l'assiette et de la perception de l'impôt permet de ranger la taxe parmi les impôts indirects.

Conformément aux principes du droit public moderne, l'impôt consiste en une somme d'argent. Pour rendre le paiement plus commode et mieux assurer ainsi la rentrée de l'impôt, on a multiplié les moyens de règlement. Le paiement peut être fait en numéraire, ou par chèque postal, mandat-poste ou mandat-carte émis au profit du receveur de l'administration compétente, à lui adressé par lettre affranchie, soit encore par virement à son compte de chè-

ques postaux ; dans le cas où le versement à effectuer excède 100 francs, le redevable peut se libérer au moyen d'un chèque barré, émis à l'ordre du receveur de l'administration compétente et portant les mots « Banque de France » entre les barres ; enfin, les redevables qui exercent une profession dans une place bancable (une place bancable est une ville où sont payables les effets que la Banque de France prend à l'escompte) peuvent être autorisés par le directeur départemental à acquitter l'impôt sur présentation d'une traite émise par l'agent de l'administration désigné à cet effet (art. 15, D. 24 juillet 1920) ; la présentation de l'effet est faite par le service des postes et le montant de l'impôt est majoré des frais qui ont été fixés par arrêté ministériel du 14 septembre 1920 (*J. off.*, 16 septembre 1920, p. 13593) et qui se composent d'un droit fixe de 15 centimes et des taxes habituelles exigées par le service postal. Rappelons que, d'après l'article 56 de la loi du 25 juin 1920, la délivrance d'une quittance par le receveur de l'administration est obligatoire, que ces quittances sont assujetties à un droit de timbre gradué fixé par l'article 55 de la même loi (exemption pour les sommes inférieures à 10 francs, 25 centimes jusqu'à 100 francs, 50 centimes entre 100 et 1.000 francs, 1 franc au-dessus de 1.000 francs) et qui s'ajoute au montant de l'impôt.

Le paiement de l'impôt a lieu en même temps que la production du relevé, c'est-à-dire tous les mois en principe. Le contribuable, en même temps qu'il déclare les affaires qu'il a faites dans le mois précédant celui où a lieu la déclaration, acquitte l'impôt afférent à ce relevé (art. 66, 2°, L. 25 juin 1920).

Mais, comme en matière de déclaration, il existe des exceptions à cette règle générale.

La première est une simple mesure transitoire : le premier versement de l'impôt a eu lieu en septembre 1920 pour les opérations faites en juillet et août.

Nous avons vu qu'à raison de la manière dont la comptabilité est tenue dans certains commerces, les redevables qui les exercent peuvent être dispensés de l'obligation de fournir le relevé mensuel, mais il n'en résulte pas qu'ils soient dispensés de payer l'impôt tous les mois, en même temps que les autres assujettis, seulement ils versent des acomptes, puis une liquidation définitive de l'impôt a lieu lors de la production du relevé. Ainsi les éditeurs (Arr. min., 17 septembre 1920) paient chaque mois une somme égale à un treizième de l'impôt exigible pour les affaires effectuées durant l'année précédente ; puis dans les vingt premiers jours du troisième mois qui suit l'expiration de chaque année, déclaration du chiffre d'affaires pendant l'année précédente et liquidation définitive de l'impôt se font en même temps ;

si de la liquidation il ressort un complément d'impôt dû au Trésor, il est acquitté immédiatement ; dans le cas contraire, l'excédent est imputé sur les acomptes suivants. Un système semblable est suivi pour les organismes communs, constitués par les redevables pour la vente de la totalité ou d'une partie de leurs marchandises (ces organismes communs sont en général un des modes d'action des cartels ; en France, ils se sont constitués surtout dans l'industrie métallurgique : comptoir de Longwy, comptoir des poutrelles, etc.) ; cet organisme commun est chargé de payer l'impôt afférent à ces ventes, les associés étant dispensés de comprendre dans leurs relevés les opérations ainsi effectuées ou même de déposer des relevés si toutes les ventes sont opérées par l'organisme commun ; l'organisme fournit chaque mois un relevé et verse un acompte, et c'est dans les vingt premiers jours du second mois qui suit l'expiration de la période servant de base à la répartition des prix entre les associés que l'administration procède à la liquidation de l'impôt, sur un relevé définitif qui lui est fourni (Arr. min. 17 septembre 1920, *J. off.*, 18 septembre 1920, p. 13703).

Il ne s'agit ici que de l'impôt dû à raison des ventes ; l'arrêté ministériel est muet quant à l'impôt dû sur la commission prélevée par l'organisme commun. Mais cet organisme s'il est coopératif, c'est-

à-dire s'il ne se charge que des ventes pour le compte d'associés seulement, est une société civile qui échappe à l'impôt (voir plus haut) et ce n'est que dans le cas où, groupement commercial, il est redevable de la taxe, que se pose la question de la perception de l'impôt : en l'absence de toute disposition spéciale, il faut suivre la règle ordinaire, soit la déclaration et la perception mensuelles. Dès lors, on voit combien est compliqué le régime applicable à ces groupements ; déjà, quand ils paient l'impôt pour le compte des vendeurs, ils sont soumis à une organisation incommode, mais l'incommodité est encore aggravée quand, en plus, ils paient l'impôt pour leur propre compte !

Enfin, une dernière catégorie de contribuables est dispensée de payer l'impôt tous les mois, ce sont ceux qui fournissent seulement une déclaration annuelle parce que leur chiffre d'affaires est peu élevé. D'après le relevé qu'ils ont produit, le directeur départemental a fixé le montant de la somme qu'ils doivent à titre de forfait, et les époques auxquelles ils acquittent ce forfait par fractions égales et trimestrielles. Le montant du forfait doit être fixé dans le mois qui suit la réception du relevé annuel, sinon il reste fixé au même chiffre que pour l'année précédente. En cas de cessation d'affaires au cours de l'année, le redevable ne doit acquitter que la frac-

tion du forfait correspondant aux mois pendant lesquels il a fait des affaires.

L'extension du régime forfaitaire est réclamée par les commerçants qui le trouvent bien plus commode.

CHAPITRE VII

MESURES POUR COMBATTRE LA FRAUDE

Dans ce chapitre, nous étudierons l'organisation du contrôle, les infractions commises par les contribuables et leurs sanctions.

§ 1^{er}. — Organisation du contrôle.

I. — *A qui est-il confié ?*

Le contrôle est exercé par les receveurs d'enregistrement et des contributions indirectes, chaque fonctionnaire contrôlant les redevables pour lesquels il est compétent quant au paiement de l'impôt (art. 5, D. 24 juillet 1920). Si un redevable possède plusieurs établissements, le contrôle est exercé dans les divers établissements par les agents de l'administration qui a qualité pour exercer le droit de contrôle au siège du principal établissement (art. 7, *ibid.*).

Mais, en plus, l'article 67 de la loi du 25 juin 1920 et l'article 6 du décret du 24 juillet 1920 obligent les redevables inscrits sur le rôle de l'impôt sur les

bénéfices industriels et commerciaux et les entreprises minières, à fournir aux agents des contributions directes toutes justifications nécessaires à la fixation du chiffre d'affaires. Or, il a été déclaré à plusieurs reprises au cours de la discussion de la loi que les redevables n'auraient jamais affaire qu'aux agents d'un seul service (*J. off.*, 1920, Chambre, Déb. parl., p. 1322; Sénat, Doc. parl., annexe 201, p. 84). Comment concilier ces déclarations avec les textes précités? Nous croyons que ces dispositions ont pour objet de renforcer les pouvoirs déjà conférés aux contrôleurs des contributions directes par les lois d'impôts sur les revenus et qu'en vertu de ces textes, ces fonctionnaires peuvent exiger toutes les justifications nécessaires à la fixation du chiffre d'affaires, mais en tant seulement que ces renseignements leur sont utiles pour l'assiette de l'impôt direct. Il nous semble qu'il ne résulte pas des articles dont il s'agit que les fonctionnaires des contributions directes peuvent exercer leur contrôle quand ce contrôle n'est pas utile pour leur service. En un mot, le législateur a voulu combattre la fraude, mais non pas multiplier les contacts du contribuable avec le fisc.

II. — *Comment le contrôle s'exerce-t-il?*

Ni la loi, ni le règlement d'administration publique n'ont précisé les conditions dans lesquelles s'exerce-

rait le contrôle. Aucune limitation quant aux jours, ni quant à la durée des séances n'a été édictée ; l'instruction ministérielle du 29 août 1920 recommande seulement aux agents « d'agir avec le tact, la modération et la discrétion qui s'imposent pour que leurs vérifications apportent le moins de gêne possible dans les opérations des assujettis », et c'est tout : le défaut de réglementation sur ce point est une lacune de la loi.

En tous cas, les agents peuvent exiger la communication des pièces les intéressant, mais non leur déplacement (*J. off.*, 1921, Chambre, Déb. parl., rép. min. fin. quest. écr., p. 2375). Ils peuvent en prendre copie ou extrait (*J. off.*, 1920, Chambre, Déb. parl., p. 1323), non seulement en ce qui concerne le contribuable qui les détient, mais encore en ce qui regarde d'autres redevables, car la loi (art. 66) oblige à indiquer le nom et l'adresse du commerçant avec qui est conclue toute vente dont le prix est supérieur à 500 francs ; à quoi servirait une telle mention, sinon au contrôle par le rapprochement des comptabilités ? (En ce sens : *J. off.*, 1921, Chambre, Déb. parl., rép. min. fin. quest. écr., p. 1782 et 2292. Rapprocher : Cass., 27 mars 1901, D. 1901.1.494).

Enfin, si grands que soient les droits du fisc, ils sont limités par cette règle, à savoir qu'ils doivent être exercés seulement pour la fixation de l'impôt ;

les agents du fisc ne doivent pas pénétrer le secret des affaires dans un autre but.

III. — *Obligations imposées aux redevables.*

Pour faciliter le contrôle, certaines obligations sont imposées aux redevables ; ce sont : celle de tenir une comptabilité, celle de la conserver pendant un certain temps et celle de la communiquer aux fonctionnaires chargés de la perception de l'impôt.

Pour ce qui est de la tenue et de la conservation de livres de comptabilité, le titre II du livre 1^{er} du Code de commerce édicte bien certaines obligations, mais elles n'ont qu'une sanction civile et ne pèsent que sur les commerçants importants car, par suite d'une tolérance traditionnelle, les petits négociants en sont dispensés (Thaller, *Tr. dr. comm.*, n° 191). Ces dispositions étaient insuffisantes pour permettre l'investigation des agents du fisc ; aussi les lois du 25 juin et du 31 juillet 1920 sont-elles venues les compléter.

La plus récente de ces lois intéresse seulement les commerçants qui font un chiffre d'affaires supérieur à 50.000 francs par an. L'article 32 punit très sévèrement la destruction des livres obligatoires en vertu du Code de commerce dans le délai fixé par ce même Code pour leur conservation. On peut en déduire que les redevables de cette catégorie sont astreints à

tenir un livre-journal, un livre de copies de lettres et un livre des inventaires et à les conserver pendant 10 ans à partir de leur clôture comme le prescrivent les lois commerciales.

Quant à la loi du 25 juin 1920, elle vise tous les autres contribuables, c'est-à-dire ceux dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur à 50.000 francs. Si ceux-ci ne tiennent pas déjà une comptabilité permettant de déterminer leur chiffre d'affaires, l'article 66 leur impose d'avoir un livre aux pages numérotées sur lequel ils relateront jour par jour, sans blanc ni rature, les opérations qu'ils effectueront ; toutefois, pour ne pas compliquer outre mesure cette comptabilité, les affaires pour des valeurs inférieures à 100 francs et ne s'appliquant pas à des objets classés comme étant de luxe, pourront être inscrites globalement à la fin de chaque journée ; lorsqu'une vente a été conclue avec un autre commerçant et que le prix dépasse 500 francs, le nom et l'adresse de ce commerçant doivent être indiqués, enfin, le montant des affaires inscrites sur le livre doit être totalisé à la fin de chaque mois. Nous renvoyons au texte pour l'énumération détaillée de toutes les mentions que doit contenir ce livre.

Enfin, le dernier alinéa de l'article 66 de la loi du 25 juin 1920 oblige tout redevable quel qu'il soit à conserver pendant trois ans, à partir du 1^{er} janvier

de l'année durant laquelle le livre a été commencé ou les pièces établies, le livre spécial dont nous avons parlé ou la comptabilité en tenant lieu, ainsi que les pièces justificatives des opérations qu'il a effectuées et notamment les factures d'achats.

Les agents du fisc ont le droit de se faire communiquer toutes les pièces ainsi établies et conservées. La loi du 31 juillet 1920 donne le droit d'exiger la communication à tout fonctionnaire ayant au moins le grade de contrôleur ou d'inspecteur adjoint, mais la loi du 25 juin 1920 ne contient aucune limitation de ce genre. Des termes très larges de ces textes, on peut déduire que le droit de communication de l'administration s'étend à tous les documents utiles, par exemple aux rouleaux totalisateurs des caisses enregistreuse (*J. off.*, 1921, Chambre, Déb. parl., rép. min. fin. quest. écr., p. 3461).

§ 2. — Infractions commises par les redevables.

I. — *En quoi elles consistent.*

Les infractions aux lois relatives à l'impôt sur le chiffre d'affaires consistent dans la violation d'une quelconque des obligations imposées par ces lois aux assujettis, soit quant à la déclaration des facultés des contribuables, soit quant au paiement de la taxe, soit quant aux écritures qui doivent être tenues par

eux, soit quant au droit de communication de l'administration.

Le délit existe, alors même qu'il n'en résulterait aucun préjudice pour le Trésor ; seulement dans ce cas la sanction est moins sévère.

L'intention de frauder le fisc n'est pas non plus requise comme un élément constitutif de la contravention, sauf toutefois dans un cas que nous signalerons plus loin.

II. — *Comment elles sont constatées.*

L'article 70 de la loi du 25 juin 1920 décide que les infractions peuvent être établies par tous les modes de preuve de droit commun ou constatées au moyen de procès-verbaux dressés par les officiers de police judiciaire et par les agents des services financiers chargés de la perception de l'impôt, ainsi que par ceux des contributions directes et de la répression des fraudes. Ainsi sont admis comme preuves les écrits, les témoignages et même les présomptions. Les procès-verbaux sont sujets à l'enregistrement dans les quatre jours de leur date et doivent être signifiés au contrevenant, à moins que celui-ci ne consente à les signer.

La loi du 31 juillet 1920 n'admet comme modes de preuve que les procès-verbaux.

III. — *Sanctions des infractions.*

Les peines encourues par les coupables sont différentes suivant la gravité des infractions qu'ils ont commises et qui peuvent être divisées en quatre catégories à ce point de vue.

La première catégorie est constituée par les infractions ne préjudiciant pas au Trésor : c'est par exemple la faute d'un redevable qui, tout en faisant scrupuleusement ses déclarations et en payant exactement l'impôt, ne tient pas de livre spécial. Ces contraventions sont frappées d'une amende de 1.000 fr. (art. 68-1°, L. 25 juin 1920).

Les infractions qui entraînent le défaut de paiement dans le délai légal de la totalité ou d'une partie de l'impôt constituent une seconde catégorie de contraventions aux lois, punies d'une amende égale pour chaque mois ou fraction de mois de retard au montant de l'impôt non payé dans le délai légal avec minimum de 1.000 francs (art. 68-2° L. 25 juin 1920). En somme, le montant de l'amende s'obtient en multipliant la somme due au Trésor par le nombre de mois de retard, chaque fraction de mois comptant pour une unité, et si le produit ainsi obtenu est inférieur à 1.000 francs, l'amende s'élève à cette dernière somme ; la peine est donc d'autant plus forte qu'il y a plus de temps écoulé depuis l'infraction.

Les amendes ainsi édictées par l'article 68 de la loi du 25 juin 1920 sont qualifiées de « sans décimes » par le texte ; en réalité, elles doivent être majorées de deux décimes et demi en vertu de l'article 110 qui est exprès dans ses termes et a une portée générale. La loi, en parlant d'amendes sans décimes, veut dire simplement qu'il ne faut pas ajouter au principal les décimes déjà existants.

La loi punit plus sévèrement les contribuables qui font preuve de mauvaise volonté par la répétition de leurs fautes ; l'article 68 de la loi du 25 juin 1920 permet de les frapper d'un emprisonnement de huit jours à trois mois. Le tribunal correctionnel peut aussi, à la requête de l'administration compétente, ordonner des mesures destinées à porter la condamnation à la connaissance du public, ce qui a un caractère infamant, et dans ce cas les dispositions de l'article 7 de la loi du 1^{er} août 1905 sont applicables. Pour que cette peine soit encourue, il faut la réunion de deux conditions : la récidive et l'intention frauduleuse ; en l'absence de l'une d'elles, le délit n'existe pas. La récidive est constituée par le fait que le prévenu a encouru deux des amendes édictées par l'article 68 à moins de trois ans d'intervalle ; quant à l'intention frauduleuse, elle est absolument nécessaire et la preuve en incombe à l'administration. Le paragraphe final de l'article 68 prévoit

l'application de l'article 463 du Code pénal (relatif aux circonstances atténuantes), « même en cas de récidive, aux délits prévus par le présent article » cette disposition est inapplicable aux amendes fiscales, car l'article 463 du Code pénal ne peut fonctionner que pour les décisions judiciaires, ce qui n'est pas le cas, comme nous le verrons ; elle n'a donc d'objet qu'en ce qui concerne le délit puni d'emprisonnement et la récidive de ce délit. Le tribunal correctionnel, en invoquant l'article 463 du Code pénal, peut prononcer une amende ; celle-ci, étant pénale, se cumule avec les amendes fiscales, conformément au droit commun, et son principal est majoré de vingt décimes, en vertu du 2^e alinéa de l'article 110 de la loi du 25 juin 1920.

Enfin une dernière catégorie d'infractions est celle qui comprend les refus de communiquer les pièces qu'ils détiennent, opposé par les redevables aux agents du fisc. La loi du 31 juillet 1920 n'a pas seulement augmenté les obligations imposées aux contribuables, mais elle a encore édicté des peines plus sévères que la loi du 25 juin 1920, de sorte qu'il faut étudier séparément ces deux lois.

Les infractions à la loi organique de l'impôt sur le chiffre d'affaires sont prévues par l'article 69 qui édicte les sanctions suivantes : une amende de 500 à 5.000 francs, sans décimes et indépendamment de

cette amende, le coupable devra être condamné à représenter les pièces et documents non communiqués sous une astreinte de 100 francs au minimum par jour de retard sans décimes. L'amende dont il s'agit, ainsi que l'astreinte, est prononcée par le tribunal correctionnel ; en résulte-t-il qu'elle doit être majorée de 20 décimes, comme les amendes pénales ? Nous pensons que, si elle n'est pas pleinement fiscale, elle a tout au moins un caractère mixte qui permet de décider que la majoration qu'elle doit subir ne doit être que de deux décimes et demi (art. 110) ; il en est de même pour l'astreinte. Celle-ci commence à courir de la date de la signature par le condamné ou de la notification du procès-verbal qui sera dressé pour constater le refus d'exécuter le jugement régulièrement signifié ; elle cesse du jour où il est constaté au moyen d'une mention inscrite par un agent du contrôle sur un des livres du redevable, que l'administration a été mise à même d'obtenir la communication ; aucun maximum n'est fixé pour le montant de l'astreinte. Dans le silence de la loi, l'article 463 du Code pénal est inapplicable.

La loi du 31 juillet 1920 (art. 32) peut être violée, soit par le refus de communication, soit par la destruction des livres avant le délai fixé à l'article 11 du Code de commerce. Ces infractions sont punies, par référence à l'article 5 de la loi du 17 avril 1906, des

peines suivantes : une amende de 1.000 francs à 10.000 francs en principal et une astreinte de 100 fr. au minimum par jour de retard, l'une et l'autre soumises aux mêmes règles que les précédentes.

Aucune disposition de la loi ne reconnaît aux administrations chargées de la perception de l'impôt le droit de transiger ou de modérer les amendes encourues. Mais il faut étendre aux directeurs des services le droit reconnu par le sénatus-consulte du 16 thermidor an X ; d'ailleurs, lors de la discussion de la loi à la Chambre, M. Bokanowski a déclaré que la loi ne portait aucune atteinte au droit de remise qui appartient à l'administration (*J. off.*, 1920, Chambre, Déb. parl., p. 1343).

Pour stimuler le zèle des agents chargés de la perception de l'impôt, un dixième des amendes recouvrées est versé à un fonds commun qui est réparti entre eux (art. 70, L. 25 juin 1920).

L'article 70 porte que l'action de l'administration se prescrit par trois ans à compter de l'infraction ; en présence de termes aussi généraux, il faut décider que cette disposition vise toutes les infractions, tant celles qui sont sanctionnées par des amendes fiscales que celles qui sont punies de peines correctionnelles.

IV. — *Par qui les peines sont prononcées,
comment elles sont exécutées.*

Toutes les peines que nous venons d'énumérer ne sont pas prononcées par les mêmes autorités : des distinctions s'imposent.

Quant aux amendes prévues par le 1^{er} et le 2^e alinéa de l'article 68, le soin que le législateur a apporté à les qualifier de fiscales et à édicter un taux fixe et non variable entre un minimum et un maximum donne à penser qu'il ne s'agit pas de peines prononcées par l'autorité judiciaire. Ces amendes sont appliquées par le directeur du service financier chargé du recouvrement de l'impôt et sont ensuite l'objet d'une poursuite par voie de contrainte. Les contrevenants ne peuvent interrompre l'exécution de ces contraintes que par une opposition motivée avec assignation devant le conseil de préfecture qui ne peut que vérifier la régularité de la contrainte sans pouvoir modifier le taux de l'amende. Remarquons en passant que si les agents des contributions directes et de la répression des fraudes peuvent constater les infractions à la loi, celle-ci ne leur donne pas qualité pour décerner des contraintes ; en effet, le 4^e alinéa de l'article 70 n'accorde ce pouvoir qu'aux fonctionnaires des services chargés de la perception de l'impôt, chaque service étant compétent seulement pour les redevables qu'il contrôle.

Les peines édictées par le 3^e alinéa de l'article 68, par l'article 69 de la loi du 25 juin 1920 et par l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920, sont des peines, au sens strict du mot : elles sont prononcées par l'autorité judiciaire. Il n'y a aucun doute en ce qui concerne l'emprisonnement prévu par l'article 68 qui indique que la juridiction compétente est le tribunal correctionnel. C'est encore lui qui connaît des infractions des articles 69 de la loi du 25 juin 1920 et 32 de la loi du 31 juillet 1920. Les amendes édictées ne sont plus qualifiées de fiscales, leur taux est variable : autant de traits qui portent à croire que ce sont de véritables pénalités. D'autre part, les textes parlent, à propos du moment à partir duquel commence à courir l'astreinte, de la signification du jugement ; qu'est-ce dire, sinon que la condamnation est prononcée par le juge ? Comme la loi n'indique pas quel est ce juge, c'est celui de droit commun, c'est-à-dire le tribunal correctionnel. Celui-ci sera saisi par le procureur de la République qui poursuivra les délinquants à la requête de l'administration compétente. Le tribunal pourra faire varier le taux de l'amende et celui de l'astreinte dans les limites fixées par la loi.

Ici, se pose une question : comment est exécuté le jugement du tribunal ? Suit-on les règles du droit commun ou bien le recouvrement des amendes se fait-il par voie de contrainte décernée par le directeur

du service financier, à la requête de qui la condamnation a été prononcée ? C'est cette dernière solution qui doit être adoptée, croyons-nous. Tout d'abord, elle est conforme aux textes : c'est ce mode d'exécution que prévoit l'article 70 ; l'article 69 dit que l'astreinte commence à courir du jour où le procès-verbal constatant le refus d'exécuter le jugement a été signifié au redevable ou a été signé par lui ; donc l'administration est chargée de l'exécution de la décision judiciaire ; le caractère mixte des peines prononcées est en accord avec la solution que nous défendons et qui est déjà suivie en matière de contributions indirectes. Mais elle a un gros inconvénient : soumettre à une juridiction administrative le contentieux de l'exécution d'une décision de l'autorité judiciaire (ce fait ne se produit pas en matière de contributions indirectes parce que ce sont les tribunaux de droit commun qui sont compétents), car les redevables ne peuvent faire opposition à la contrainte que devant le conseil de préfecture ; il est vrai que la contrainte ne peut être décernée et les formalités pour faire courir l'astreinte ne peuvent être accomplies que lorsque le jugement est devenu définitif : c'est le droit commun qui doit être appliqué en l'absence de dispositions spéciales.

Par l'ensemble de ces dispositions, le fisc est bien armé pour lutter contre la fraude.

CHAPITRE VIII

GARANTIES ACCORDÉES AU TRÉSOR POUR ASSURER LE RECOUVREMENT EXACT ET RAPIDE DE L'IMPÔT

Il ne suffit pas de sauvegarder les droits du Trésor contre la mauvaise foi du contribuable, il faut encore les protéger contre sa mauvaise volonté et son insolvabilité.

A vrai dire, cette dernière n'est guère à craindre : la fréquence des versements qui suivent de très près le fait générateur de l'impôt a paru une garantie suffisante de paiement au législateur qui n'en a pas créé d'autres, comme l'institution d'un privilège au profit du Trésor ou celle qui consiste à faire peser sur un grand nombre de personnes la responsabilité du paiement, comme cela existe pour d'autres impôts. Il en résulte, en particulier, que le fisc n'a d'action que contre le redevable et jamais contre d'autres personnes, comme par exemple un acheteur.

Pour lutter contre la mauvaise volonté du contribuable, la loi a mis à la disposition de l'administration une procédure rapide d'exécution : c'est la con-

trainte dont il a déjà été parlé. On entend par contrainte un écrit rédigé par l'agent de l'administration compétent, visé par le juge de paix du lieu où l'impôt doit être acquitté et qui forme titre exécutoire comme un jugement ou un acte notarié. De plus, un avis du Conseil d'Etat des 16-25 thermidor an XII, inséré au *Bulletin des lois*, déclare que les contraintes emportent l'hypothèque judiciaire ; mais, malgré la généralité des termes de cet avis, la jurisprudence en restreint l'application aux contraintes qui ne peuvent pas être l'objet de contestations devant les tribunaux judiciaires (Barthélemy, *Tr. dr. adm.*, p. 519, note 2) : c'est justement le cas ici. Les contraintes sont signifiées aux redevables avant d'être mises à exécution et cette exécution ne peut être suspendue que par une opposition formée par le contribuable avec assignation devant le conseil de préfecture (art. 70, L. 25 juin 1920). L'institution de la contrainte n'est pas une innovation : elle existe déjà pour d'autres impôts (enregistrement, contributions indirectes) et n'est pas d'ailleurs aussi exorbitante du droit commun qu'elle le paraît à première vue : on comprend qu'un particulier ne puisse se créer à lui-même un titre exécutoire, mais pourquoi faire constater par l'autorité la régularité de la réclamation lorsque ce sont justement les représentants de l'autorité qui réclament ? La contrainte dispense ainsi

l'administration d'obtenir un jugement. La contrainte ne peut être employée qu'autant que l'action du Trésor contre le redevable n'est pas éteinte. Par quel laps de temps cette action se prescrit-elle ? Nous ne pensons pas que ce soit par 30 ans, prescription qui fonctionnerait dans le silence de la loi, et ce, parce que l'article 70 dispose que « l'action de l'administration se prescrit par trois ans à compter de l'infraction », infraction constituée dans ce cas par le non-paiement de la taxe. Ce délai de trois ans éteindrait donc l'action dans l'opinion que nous soutenons ; sa courte durée se rapproche des autres prescriptions en matière d'impôts (3 ans pour les impôts directs ; 1 an pour les contributions indirectes ; etc.) et nous semble cadrer mieux avec la nature des affaires assujetties que la prescription trentenaire.

Rappelons, comme garantie de paiement rapide de l'impôt, l'amende de 1.000 francs au minimum qui frappe tout retard (art. 68-2°, L. 26 juin 1920) dans le paiement. En fait, elle n'est appliquée qu'aux retards supérieurs à trois jours ouvrables (En ce sens : *J. off.*, 1921, Chambre, Déb. parl., rép. min. fin. quest. écr., p. 1783).

CHAPITRE IX

RECOURS DES CONTRIBUABLES

Ce n'est pas tout de penser aux intérêts du Trésor, il ne faut pas oublier les droits du contribuable : celui-ci doit avoir des moyens faciles et rapides de contester la dette d'impôt qui lui est réclamée et de faire réviser par une autorité impartiale l'exactitude de l'assiette et la régularité des procédés de recouvrement.

C'est l'étude de ces moyens qui fait l'objet du présent chapitre, divisé en trois paragraphes, le premier consacré aux juridictions, le second aux causes des instances et le dernier à la procédure.

§ 1^{er}. — Juridictions compétentes.

L'article 70 de la loi du 25 juin 1920 attribue compétence aux conseils de préfecture pour connaître des oppositions faites par les contribuables aux contraintes décernées par l'administration et relatives à l'impôt sur le chiffre d'affaires. Le conseil de préfec-

ture ne statue qu'en première instance, le Conseil d'Etat jouant à la fois le rôle de tribunal d'appel et de tribunal de cassation. L'administration mise en cause est celle qui a décerné la contrainte. Les affaires ne sont pas dispensées du ministère d'avocat devant le Conseil d'Etat, en l'absence de toute disposition spéciale sur ce point.

Le conseil de préfecture n'est pas compétent dans deux hypothèses : celle où le tribunal correctionnel l'est et qui a déjà été examinée et celle de la restitution de l'impôt que nous étudierons plus loin. Ceci résulte du texte même de l'article 70 qui déclare le conseil de préfecture compétent pour les oppositions à contrainte ; or, dans ces deux cas, il n'y a pas de contrainte.

Donc, le conseil de préfecture connaît de presque toutes les instances soulevées par l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires. Cette attribution de compétence à la juridiction administrative est une innovation, en ce sens que, pour les impôts présentant le plus d'analogie avec celui dont il s'agit (enregistrement, contributions indirectes), la connaissance des litiges était réservée aux tribunaux civils. Cette disposition cadre bien d'ailleurs avec les principes généraux du droit administratif : la levée d'un impôt est un acte d'autorité dont les tribunaux administratifs doivent connaître ; elle a de plus des avanta-

ges : la procédure administrative est plus simple, donc plus économique et plus rapide que la procédure civile. Cependant, il ne faut pas oublier les nombreuses critiques dirigées contre les conseils de préfecture et qui ont suscité la question de la réforme de ces juridictions.

§ 2. — Causes des instances. Imputations. Restitutions.

Si nous laissons de côté les instances soulevées par l'application des pénalités et déjà passées en revue, la cause des litiges est soit une assiette défectueuse de l'impôt, soit une perception abusive.

Sur les instances de la première catégorie, nous n'avons presque rien à dire : elles s'élèvent à propos de la personne du redevable (qui prétend ne pas devoir l'impôt), de l'objet de l'impôt (telle affaire est-elle passible ou non de l'impôt) ou encore de sa base d'évaluation (telle prestation rentre-t-elle ou non dans le chiffre d'affaires).

Au contraire, les litiges qui se présentent en matière de perception de l'impôt demandent d'assez longs développements. Le plus souvent (nous laissons de côté le cas où l'impôt a été payé à tort parce que mal assis) les versements indus résultent soit de la faculté pour le redevable de déclarer non les paiements qu'il reçoit, mais les contrats qu'il conclut, soit de la règle qu'il faut comprendre dans le chiffre d'affaires.

faibles des prestations accessoires donnant lieu à des restitutions ultérieures ; d'où les deux alinéas suivants.

I. — *Imputation et restitution de l'impôt.*

Dans le cas où le redevable déclare les contrats qu'il passe, il peut se faire qu'il y ait un certain écart entre le montant des obligations nées à son profit et les paiements reçus par lui et ce pour des causes multiples : résiliation, résolution, annulation du contrat, insolvabilité du débiteur, réduction du prix pour défaut de la marchandise, etc.

Si l'impôt n'a pas été payé sur ces affaires, le décret du 24 juillet 1920 ordonne dans son article 16 de mentionner dans les relevés ces opérations pour mémoire, afin de permettre un contrôle plus large.

Si l'impôt a été payé, il l'a été à tort, car il n'était pas dû : il y a lieu à imputation ou à restitution de la taxe indûment payée.

L'imputation consiste à déduire des plus prochains versements à effectuer par le contribuable le montant des sommes indûment versées : elle n'est donc possible que si le redevable est encore sujet à la taxe lorsque se produit l'événement qui aboutit à un défaut de paiement de la part du débiteur de l'assujetti. Comme l'imputation est de nature à être demandée assez souvent, le décret du 24 juillet 1920 a organisé

une procédure simple pour l'obtenir : elle consiste à joindre aux plus prochains relevés suivant la résiliation ou l'annulation de l'opération (ce sont les seules hypothèses prévues par le texte, mais rien ne s'oppose à étendre ses dispositions) un état spécial précisant de quelle affaire il s'agit par l'indication du nom de la contre-partie, de son adresse, etc. (voir art. 16). Si le redevable n'obtient pas satisfaction, il n'a qu'à laisser décerner une contrainte contre lui à laquelle il fera opposition devant le conseil de préfecture suivant la procédure normale.

Lorsque l'imputation n'est pas possible parce que le redevable n'est plus sujet à la taxe, la restitution est le seul mode de règlement. L'article 70 a omis de dire par quelle procédure elle pourrait être obtenue. Le décret réglementaire (art. 17) a décidé qu'elle ne pourrait avoir lieu que sur demande spéciale, établie sur papier timbré et appuyée de toutes les justifications nécessaires : il s'agit donc d'une requête administrative, ce qui paraît en contradiction avec la notion d'action en restitution dont parle l'article 70. Si le réclamant essuie un refus, il ne peut avoir de recours devant le conseil de préfecture : en effet, celui-ci ne connaît que des oppositions à contrainte, or cette procédure est impossible puisqu'aucun impôt nouveau n'est dû et, d'autre part, cette juridiction ne peut être saisie d'une réclamation contre un

acte administratif que par suite d'une attribution spéciale et les textes sont muets sur ce point. Dès lors, le réclamant doit suivre la voie normale en cas de contentieux administratif : recours hiérarchique au ministre des finances et, s'il y a lieu, action devant le Conseil d'Etat.

L'article 70 de la loi décide que l'action en restitution des redevables se prescrit par deux ans à compter du paiement ; ceci s'applique évidemment à la requête administrative dont nous venons de parler, mais l'imputation de l'impôt est-elle également visée ? Le décret du 24 juillet 1920 le décide (art. 18) ; on aurait pu en douter, car il existe une jurisprudence contraire en matière de droits de succession (Cass., 24 décembre 1821, S. 1822.1 334 ; Cass., 9 avril 1871, D. 1871.1.314).

II. — *Prestations accessoires donnant lieu à des restitutions.*

Nous avons vu que les prestations accessoires doivent être comprises dans le chiffre d'affaires ; mais s'il s'agit de marchandises restituées par l'acheteur, cette restitution fait tomber la cause de la perception de l'impôt et il est juste de rendre le droit ainsi indûment perçu : c'est le cas des réipients et emballages contenant la marchandise vendue et rendus ensuite par l'acheteur.

Pour faciliter la restitution de l'impôt, un arrêté

ministériel du 31 août 1920 (*J. off.*, 1^{er} septembre, p. 12735) intervenu en vertu de l'article 16 du décret réglementaire a édicté les dispositions suivantes :

1° Si la valeur des récipients rendus est déduite du prix de la vente d'autres objets à l'auteur de la restitution, les redevables peuvent ne faire état dans leur comptabilité que de la différence.

2° Si la valeur des récipients rendus est remboursée à l'auteur de la restitution, les redevables peuvent faire figurer en bloc le montant total des remboursements ainsi effectués sur l'état spécial des affaires résiliées ou annulées dont nous avons parlé plus haut.

L'application de ces dispositions n'est possible qu'à deux conditions : c'est que la valeur individuelle des récipients soit inférieure à cinq francs et que la comptabilité des redevables soit établie de façon à permettre de vérifier le nombre et la valeur des récipients fournis et rendus. Dans les autres cas, la restitution ou l'imputation de l'impôt peut être obtenue comme s'il s'agissait d'affaires résiliées ou annulées : nous renvoyons à ce qui a été dit sur ce sujet.

Rappelons que les débours faits par le vendeur pour frais de transport de la marchandise sont passibles de la taxe ; l'impôt n'est pas remboursé lorsque le port l'est par l'acheteur.

§ 3. — Procédure.

Nous laisserons de côté les procédures qui se déroulent devant d'autres juridictions que le conseil de préfecture, sur lesquelles il n'y a rien de particulier à dire : le droit commun s'applique.

Le préliminaire obligé de toute procédure devant le conseil de préfecture est une contrainte décernée contre le redevable, absolument comme en matière d'enregistrement ; le contribuable fait opposition à la contrainte ; cette opposition doit être motivée avec assignation devant le conseil de préfecture (art. 70, L. 25 juin 1920). Cette obligation de l'assignation (imitée des lois sur l'enregistrement et les contributions indirectes) est dérogatoire au droit commun qui permet d'engager l'instance aussi par une requête adressée au conseil de préfecture, mode d'introduction qui ne peut être suivi ici. L'assignation doit être motivée, mais la loi n'exige pas qu'elle soit donnée à jour fixe, c'est-à-dire dans le délai ordinaire de l'ajournement (art. 72 et s., C. proc. civ.), ni que l'opposant fasse élection de domicile dans la commune où siège le tribunal.

A part cette disposition, la procédure devant le conseil de préfecture est celle du droit commun ; représenté par la loi du 22 juillet 1889. On peut d'ailleurs se demander si l'innovation faite par la loi

de 1920 est bien heureuse : elle ne répond à aucune utilité bien évidente, elle expose à des forclusions de forme regrettables et engage des frais, car, bien que l'article 4 de la loi du 22 juillet 1889 porte que les frais de signification par huissier du mémoire introductif d'instance n'entrent pas en taxe à raison du caractère facultatif de cette formalité, il faut ici décider le contraire, puisque cette procédure est obligatoire.

A côté des réclamations contentieuses que nous venons d'examiner, existe-t-il des réclamations gracieuses dans lesquelles le contribuable, ne contestant pas la légitimité de sa dette, demande à titre de faveur à être dispensé de payer tout ou partie de sa dette ? Ce système, suivi en matière d'impôts directs, n'existe pas pour la taxe sur le chiffre d'affaires.

CHAPITRE X

LES PROJETS DE RÉFORME DE L'IMPÔT SUR

LE CHIFFRE D'AFFAIRES

On peut dire que la taxe sur le chiffre d'affaires fut suggérée par le monde du commerce qui manifesta sa préférence pour cet impôt sur tous autres. Or, elle était appliquée depuis quelques mois seulement que ses anciens défenseurs devinrent ses plus ardents détracteurs : à les entendre il n'y avait pas un seul défaut qu'elle ne possédât.

Ce brusque revirement de l'opinion émut le Parlement et le gouvernement : des interpellateurs se firent les porte-paroles des doléances des contribuables (Chambre, séances des 19 et 26 novembre 1920) et peu après, un projet de loi modificatif de l'impôt fut déposé sur le bureau de la Chambre, sa discussion, commencée au mois de mai 1921, a été interrompue par les vacances.

C'est ce projet et quelques questions annexes que nous passerons en revue.

I. — *Modifications relatives aux personnes imposables.*

Les négociants trouvent que la loi viole l'égalité fiscale, en les soumettant à un régime d'exception ; aussi de nombreuses chambres de commerce ont-elles émis le vœu que l'agriculture et les professions libérales soient assujetties à la taxe sur le chiffre d'affaires. En réalité, comme l'impôt est répercutable, les redevables en le payant font une simple avance et les commerçants ne sont donc pas plus surchargés que les autres. D'ailleurs, l'extension de l'impôt souhaitée rencontrerait de nombreux obstacles dont les plus sérieux seraient que les personnes exerçant une profession libérale et les agriculteurs ne tiennent pas de comptabilité et qu'il serait difficile de les y astreindre, et que l'imposition de l'agriculture aurait comme conséquence un renchérissement des produits de la terre, ce qui n'est pas désirable.

Tout le monde se trouve d'accord pour exonérer de l'impôt les façonniers qui sont de véritables ouvriers à domicile ; il n'y a des dissensions que sur la portée exacte de l'exonération : beaucoup de façonniers ne travaillent pas seuls, mais avec des membres de leur famille, des apprentis ou même des étrangers ; exemptera-t-on aussi ceux-là ou faut-il faire des distinctions ? En attendant et depuis le dépôt du projet de loi, l'administration s'abstient de poursuivre les ouvriers et maîtres ouvriers à domicile (Dé-

claration du ministre des finances, *J. off.*, 1920, Chambre, Déb. parl., séance du 26 novembre).

Quant aux artisans, ils restent soumis à la taxe suivant le projet de loi (dans le même sens : amendements 1631 du 18 novembre 1920 et 1835 du 15 décembre 1920).

Les pêcheurs exercent une profession civile ; aussi le projet de loi propose-t-il leur exonération. M. Bokanowski, rapporteur, ajoute même l'argument suivant : la loi de 1920 est contraire à l'article 48 de la loi du 24 décembre 1896 qui exonère de tous impôts les inscrits maritimes. Il y a là une promesse, un engagement moral dont il ne faut pas nier l'importance ; mais, au point de vue juridique, une loi peut défaire ce qu'une loi antérieure a fait, sinon toute réforme serait impossible.

Pour les sociétés coopératives de consommation, deux tendances opposées se sont manifestées : l'une favorable et demandant leur exonération soit totale, soit partielle (amendements au projet de loi, nos 12, 14, 19, 22 et 26), l'autre dans le sens de leur assujettissement à l'impôt. Cette dernière a triomphé dans le projet de loi qui propose de distinguer entre les coopératives agissant comme simples mandataires et les autres, mais seulement pour l'assiette de l'impôt, les deux catégories ainsi créées y étant soumises. Les arguments en faveur de cette solution ont été que le

régime actuel blessait l'égalité en frappant moins durement la clientèle des coopératives que celle des commerçants, qu'il favorisait la fraude, beaucoup de sociétés n'ayant de coopératif que le nom, et enfin que l'exonération était contraire à l'esprit de la loi de 1920, qui visait expressément les coopératives par l'insertion dans le texte des mots « achètent pour revendre » (art. 59 de la loi. Déclaration de M. Charles Dumont, rapporteur général de la loi du 25 juin 1920). Quoi qu'il en soit, le régime proposé est en plein accord avec les intérêts du commerce.

Des amendements au projet de loi (n^{os} 7, 10, 13) ont proposé de soumettre à la taxe les syndicats et coopératives de production ; sous cette étiquette, les syndicats agricoles étaient visés. L'adoption de ces amendements serait donc un premier pas vers l'assujettissement de l'agriculture à l'impôt ; aussi la Commission des finances de la Chambre les a-t-elle rejetés.

Nous avons vu quelle était la situation des établissements d'enseignement à l'égard de l'impôt ; M. Paul Gay a présenté un amendement au projet de loi, proposant d'exempter toujours ces établissements et la commission l'a adopté.

II. — *Modifications relatives aux affaires imposables.*

Pour les affaires conclues avant le 1^{er} juillet 1920 et dont le paiement a lieu après cette date, l'administration des finances suit l'avis du Conseil d'Etat du 6 novembre 1920. Cette solution a soulevé bien des protestations et lors des débats qui ont eu lieu à la Chambre vers la fin de l'année 1920, M. Bokanowski a déclaré qu'elle était contraire à la pensée de la commission des finances et M. François Marsal a reconnu qu'elle l'était à l'esprit de la loi. Le projet de loi propose de partager l'impôt entre les parties ; cette disposition serait interprétative, donc rétroactive. En attendant, l'administration s'abstient de poursuivre les redevables à raison de ces opérations (*J. off.*, 1921, Chambre, Déb. parl., rép. min. fin. quest. écr., p. 1543).

On avait proposé l'assujettissement à l'impôt de l'achat des immeubles pour les revendre ; la commission des finances de la Chambre s'est prononcée pour le maintien du *statu quo* avec juste raison : ces affaires sont déjà soumises aux droits d'enregistrement qui feraient double emploi avec la taxe sur le chiffre d'affaires.

III. — *Modifications relatives aux obligations
des redevables.*

Les contribuables trouvent très gênante l'obligation de faire des déclarations et des paiements très fréquents. Aussi plusieurs députés ont-ils proposé d'étendre le régime dit forfaitaire jusqu'à un chiffre d'affaires inférieur soit à 100.000 francs, soit même à 480.000 francs, par an (amendement 23 au projet de loi); la commission des finances a adopté les chiffres de 50.000 francs par an, si le commerce consiste dans des ventes de marchandises et de 15.000 fr. par an pour les autres commerces. Deux propositions de loi (annexes 1599, 16 novembre 1920 ; 1631, 18 novembre 1920) en faveur du paiement soit semestriel, soit trimestriel sont restées sans succès.

Quelques députés s'étaient élevés contre l'obligation de tenir une comptabilité ou à défaut de celle-ci, le livre spécial dont nous avons parlé. Outre que la tenue d'écritures est absolument indispensable pour le recouvrement de l'impôt (sinon on tombe dans l'arbitraire et la fraude), il faut bien avouer que l'obligation ainsi édictée est bien peu lourde et qu'il y a peu de personnes qui ne soient à même de tenir au moins le petit brouillard imposé par la loi : c'est le sentiment de la commission.

IV. — *Droit de communication de l'administration.*

M. Taurines, député, avait proposé de ne contrôler que les pièces relatives aux affaires soumises à l'impôt, à l'exception des factures d'achats, etc., mais la commission des finances a rejeté son amendement.

Il est certain que le droit de communication de l'administration est insuffisamment réglementé, mais les contribuables se plient difficilement aux investigations du fisc dans leurs affaires privées et cependant cet inconvénient est inhérent au système de la déclaration ; il ne peut être supprimé qu'avec ce mode d'assiette, ce qui est impossible sans abroger l'impôt lui-même, croyons-nous.

V. — *Commerçants victimes de la guerre.*

On sait que les commerçants victimes de la guerre jouissent de certains délais pour faire leur déclaration pour l'établissement des impôts (art. 7, L. 29 juin 1920), mais ceci ne s'applique pas à la taxe sur le chiffre d'affaires (*J. off.*, 1921, Chambre, Déb. parl., rép. min. fin. quest. écr., p. 132).

De plus, tout contribuable débiteur d'impôt envers l'Etat et en même temps créancier à raison d'indemnités à lui dues pour dommages de guerre, peut demander l'imputation de sa dette sur sa créance (art. 46, L. 17 avril 1919), dans la forme fixée par

une circulaire du ministre des régions libérées du 26 avril 1920. L'administration des finances a pensé qu'étant donné les termes généraux des textes sur la matière, l'imputation pouvait être demandée par les redevables de la taxe sur le chiffre d'affaires (Circ. min. 13 octobre 1920). Puis, la loi du 15 juillet 1921 sur les impôts dans les régions libérées a adopté une solution inverse : les sinistrés ne peuvent compenser la taxe avec leur créance d'indemnités. Cette disposition peut être soutenue en disant que les assujettis à l'impôt, en le rejetant sur leurs clients, se procuraient ainsi l'argent nécessaire pour l'acquitter et que ne pas le leur réclamer serait leur procurer un supplément de bénéfices.

Telles sont les principales réformes projetées ou réalisées. Nous laissons de côté l'élévation du taux de l'impôt à laquelle le Parlement est hostile, et aussi la suppression de la taxe proposée par quelques-uns, mais qui est vraiment impossible dans la situation financière actuelle.

CHAPITRE XI

L'IMPÔT SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES A L'ÉTRANGER

Parmi les lois étrangères instituant un impôt analogue à notre taxe sur le chiffre d'affaires, il en est deux particulièrement intéressantes parce qu'elles ont une certaine connexité avec nos institutions : une loi américaine et une allemande.

§ 1^{er}. — L'impôt américain sur le chiffre d'affaires.

Aux Etats-Unis, un impôt sur le chiffre d'affaires fut suggéré par les Chambres de commerce de New-York et de Boston pour parer aux charges financières nées de la guerre de Sécession. Perçu de 1862 à 1870, il fut aboli lorsque la situation financière fut rétablie, avec le retour de la paix et grâce à la prospérité inouïe qui succéda aux troubles. Connu sous le nom de « tax on sales », son taux était de 1 0/00 ; il ne portait que sur les entreprises faisant un chiffre d'affaires annuel supérieur à 50.000 dollars ; les commerçants plus modestes payaient un droit fixe de

50 dollars (Albert S. Bolles., *The financial history of the United States*, III, p. 182 et 191 et s.).

C'est cet impôt qui inspira le projet de l'Assemblée Nationale, dont nous avons parlé (chapitre I^{er}).

§ 2. — L'impôt allemand sur le chiffre d'affaires.

L'impôt allemand sur le chiffre d'affaires est encore plus intéressant pour nous ; car, outre qu'il a peut-être inspiré le projet de loi de M. Joseph Thierry (chapitre I^{er}), il a été perçu en Alsace-Lorraine recouvrée jusqu'à la mise en vigueur de la loi du 25 juin 1920 dont l'article 114 abroge les lois allemandes sur la matière et prescrit des mesures transitoires.

L'impôt a été créé par une loi d'Empire du 26 juin 1916, complétée par une loi du 30 mai 1917 et modifiée par une loi du 26 juillet 1918 (*Bulletin de statistique et de législation comparée*, novembre 1916, p. 873 ; décembre 1917, p. 1158 ; octobre 1919, p. 808).

L'impôt a un caractère professionnel : en est redevable toute personne qui exploite en Allemagne une industrie fixe. Par là, il faut entendre toute activité commerciale dirigée en vue de tirer un profit du trafic de toutes marchandises. Mais de plus est considérée comme l'exploitation d'une industrie l'exploitation d'entreprises agricoles et forestières, d'en-

treprises d'élevage, de pêche, d'horticulture et l'exploitation des mines. Est assimilé à une industrie fixe le colportage et l'exploitation d'un déballage. « Le caractère industriel d'une entreprise n'est pas exclu par le fait qu'elle est exploitée par une personne morale publique, par une association ou une société qui ne livre qu'à ses propres membres », disait la loi de 1916, tout en exemptant les livraisons de gaz, de courant électrique, d'eau de canalisation par l'Empire, les Etats, les communes ou les associations communales. Mais la loi de 1918 a statué autrement : sont exonérées les entreprises poursuivant un but d'intérêt public ou de bienfaisance, les coopératives, l'Empire et les Etats pour les postes, télégraphes et téléphones et les transports. Quant aux entreprises faisant un chiffre d'affaires annuel inférieur à 3.000 marks, elles sont exemptées ; il a paru que les frais de perception seraient supérieurs au montant de l'impôt qu'on pourrait exiger d'elles. Ce dernier trait distingue la taxe allemande de la française ; de plus, la première est professionnelle et plus étendue que la seconde.

Sont assujetties à l'impôt les fournitures de marchandises acquittées, ce qui comprend non seulement la vente, mais encore le troc, l'échange, les livraisons de matériaux faites par un entrepreneur qui est tenu d'exécuter l'ouvrage avec des matériaux à acquérir

par lui, en somme tout transfert de meubles à titre onéreux. La loi de 1918 a ajouté à cette énumération : le prélèvement d'objets de l'exploitation fait par l'entrepreneur pour les utiliser ou les employer à des buts ne rentrant pas dans l'exercice de son industrie (ce qui semble viser la consommation de ses produits par le producteur), les ventes aux enchères sauf si elles sont immobilières et ont lieu entre cohéritiers, enfin les livraisons effectuées entre exploitations différentes, mais relevant toutes d'une même entreprise, lorsque ces livraisons sont supérieures à 100.000 marks par an. De plus, rentrent dans les livraisons de marchandises la fourniture du gaz, de l'eau et du courant électrique. Mais ne sont pas considérés comme des marchandises les immeubles et les droits immobiliers, tout ce que nous appelons les meubles incorporels (créances, droits d'auteur, valeurs, effets de commerce, chèques), ni les billets de banque, le papier-monnaie, le numéraire, les timbres-valeurs officiels. Il résulte de ces dispositions que ne sont pas soumises à l'impôt les opérations de banque, contrairement à ce qui se passe en France, ni les opérations des bourses de valeurs, ni les assurances, ni les transports, exonérés en France mais pour d'autres raisons. Enfin, l'impôt ne frappe pas les livraisons de métaux précieux, ni les cessions de marchandises au moyen de titres à ordre ou les cessions intermédiaires résul-

tant d'une série d'achats et de reventes quand la marchandise n'est cédée qu'une seule fois en nature ; dans ces deux dernières hypothèses, seule la livraison effective est passible de la taxe.

Le chiffre d'affaires est constitué par le montant total des paiements reçus à raison des livraisons faites en Allemagne, avec faculté pour les assujettis de déclarer soit leurs recettes, soit le montant des contrats qu'ils passent ; s'ils optent pour ce dernier mode de déclaration, ils sont tenus de s'y conformer et ne peuvent le modifier sans l'assentiment du fisc. Autant de dispositions analogues à la loi française. Mais, contrairement à celle-ci, le chiffre d'affaires ne comprend pas les sommes portées en débours pour le transport et l'assurance des marchandises vendues quand elles couvrent les débours de l'expéditeur. Comme en France, il faut englober dans le chiffre d'affaires la valeur des emballages, même si le vendeur doit les reprendre.

Le chiffre d'affaires doit être déclaré annuellement d'après la loi de 1916. Cette même loi prévoit la taxation d'office par le fisc au cas où le redevable ne peut indiquer le montant global des paiements reçus par lui, parce qu'il n'a pas tenu de comptabilité régulière et où l'évaluation faite par lui ne semble pas suffisante.

Le paiement de l'impôt a lieu annuellement, tou-

tefois les entreprises faisant un chiffre d'affaires supérieur à 200.000 marks doivent verser des acomptes trimestriels.

On voit que l'obligation de la déclaration et du paiement est moins gênante qu'en France ; en revanche, on admet la taxation d'office, à laquelle on est si hostile chez nous qu'elle est un des principaux arguments contre l'extension de l'impôt à l'agriculture.

Le taux de l'impôt, d'abord fixé à 10/00, a été élevé en 1918 à 50/00, ce qui n'est même pas la moitié du taux français.

Quant à l'obligation de tenir des livres, de les conserver, de les communiquer à l'administration, il n'y a rien de particulier à en dire.

Signalons, pour finir, deux dispositions qui auraient bien dû figurer dans la loi française, et dont l'absence a suscité bien des difficultés.

La première (L. 30 mai 1917) dispose que le fournisseur ne peut porter à part sur la facture indépendamment du prix, totalité ou partie de l'impôt sur le chiffre d'affaires. La partie prenante n'a pas le droit de déduire du prix l'impôt afférent à la revente ultérieure des marchandises.

La seconde disposition est relative aux paiements reçus en exécution de contrats passés antérieurement à la loi. La loi du 26 juin 1916 décide que le preneur

est tenu de verser au livreur (à moins de convention contraire) un supplément égal au montant de l'impôt, sans que ce supplément constitue un motif à résiliation du contrat.

Pour compléter l'analogie entre les deux impôts, la loi de 1918 a institué des taxes de luxe ; mais il n'y a pas de taxe à l'importation ; comme en France, les affaires d'exportation sont exemptes.

En somme, si entre l'impôt allemand et celui créé par la loi du 25 juin 1920 il existe de nombreuses ressemblances, il y a aussi quelques différences. Quelle est la taxe qui est supérieure à l'autre ? Question délicate et à laquelle nous nous abstiendrons de répondre, car, pour juger deux institutions, il ne suffit pas de comparer les textes qui les créent, il faut encore rapprocher leur fonctionnement, leur vie et les éléments d'appréciation nous font ici défaut, en ce qui concerne l'impôt allemand.

CONCLUSION

Nous avons étudié l'impôt sur le chiffre d'affaires au point de vue juridique ; il resterait encore à traiter la question sous son aspect économique, mais ceci sortirait des limites de notre cadre.

Qu'il nous soit permis seulement de dire quelques mots sur ce sujet.

Le rendement de l'impôt est bien inférieur à celui que l'on avait espéré : environ 150 millions par mois (taxe sur le chiffre d'affaires, taxes de luxe, taxe à l'importation) au lieu de 4 milliards et demi par an. On voit combien grand est l'écart ! Trois causes peuvent l'expliquer : tout d'abord les évaluations tout à fait arbitraires faites au cours des travaux préparatoires, le fléchissement des transactions dû à la crise économique, enfin le fait que l'impôt est récent, ce qui favorise la fraude par suite de l'insuffisance du contrôle.

L'impôt est essentiellement répercutable, ce qui a pour conséquence de le rejeter sur le consumma-

teur. Par suite, c'est sur les classes de la société les moins riches qu'il pèse le plus lourdement.

Assis directement sur les affaires, il tend à les diminuer. Le consommateur, devant l'élévation des prix, achète moins et il en résulte sinon une perte, tout au moins un manque à gagner pour le producteur.

L'impôt frappe très durement les intermédiaires et incite producteurs et consommateurs à se passer d'eux de façon à restreindre le nombre des transactions subies par les produits et par suite à diminuer l'impôt.

Enfin, depuis la mise en vigueur de la loi du 25 juin 1920, il semble qu'il y ait une tendance vers l'intégration et la concentration des entreprises, révélée par le nombre important des fusions de sociétés. Si ce phénomène améliore l'exploitation des richesses nationales, il n'est pas peut-être un gage de paix sociale.

L'impôt, proposé, suggéré par le monde du commerce, défendu énergiquement par le gouvernement, est aujourd'hui vivement combattu par les assujettis qui vont jusqu'à demander sa suppression, tandis que les résultats obtenus semblent avoir déçu l'opinion. Aux louanges qui présidaient à la confection de la loi du 25 juin 1920 a succédé un concert d'imprécations.

Il ne faut pas hésiter à rejeter ces deux opinions

extrêmes : inspirées par les passions politiques ou les intérêts matériels, elles ne peuvent être que partiales et dans les lignes qui vont suivre, nous nous efforcerons de porter un jugement plus correct. Sans revenir sur ce qui a été dit au cours de cette étude, nous nous attacherons seulement aux points essentiels.

La taxe sur le chiffre d'affaires a des qualités indéniables : elle est générale, uniforme, fixe et économique à percevoir.

Quant à sa source, c'est-à-dire à la richesse avec laquelle on l'acquitte réellement, c'est un impôt sur le revenu ; un impôt sur le capital aurait-il été préférable ? Non, sans doute, parce que plus lent à recouvrer : l'exemple des divers impôts sur le capital, soit en France (impôt sur les bénéfices de guerre), soit à l'étranger (en Allemagne, en Italie), est là pour prouver que le recouvrement de tels impôts s'échelonne forcément sur plusieurs années.

Deux de ses défauts disparaîtront avec le temps, car ils tiennent à sa nouveauté : son rendement insuffisant et son recouvrement peu commode, car c'est un fait d'expérience qu'un impôt ne donne pas son plein effet dès sa création, et d'autre part, les inconvénients de l'imposition ne se révèlent et par conséquent ne peuvent être corrigées qu'à partir de son application. La loi est, à ce point de vue, susceptible

d'améliorations, mais il ne faut pas s'étonner que l'impôt n'ait pas atteint, dès l'abord, l'excellence dont il est susceptible, étant donné qu'il saisit dans ses innombrables complexités toute la vie commerciale d'un pays.

Il faut avouer franchement que la taxe manque d'élasticité : toute modification dans son taux produirait un grand trouble dans l'économie publique et, d'autre part, son produit subit des fluctuations qui correspondent à des conjonctures économiques et politiques, difficiles à prévoir.

Mais c'est surtout à cause de ses effets économiques que la taxe sur le chiffre d'affaires a été attaquée et elle est malaisée à défendre sur ce terrain puisque presque tous ses effets sont regrettables.

Mais ces défauts inhérents à la taxe sur le chiffre d'affaires sont-ils des motifs suffisants de condamnation ?

Tout d'abord, n'oublions pas que l'impôt ayant toutes les qualités aura toujours un défaut, celui de ne pas exister, comme la fameuse jument de Roland,

Si, pour la taxe sur le chiffre d'affaires, nous admettons que la somme de ses défauts l'emporte sur celle de ses qualités, et si nous concluons à sa suppression, une question se pose tout de suite : par quoi la remplacer ? Les impôts directs sont écrasants et le fisc a toutes les peines du monde à les recou-

vrer ; on ne peut songer aux impôts indirects déjà énormes, ni aux droits de douane, vraiment assez élevés ; les monopoles ? mais alors il faudra exproprier, etc., ce qui n'apparaît guère avantageux, et puis la gestion administrative est très coûteuse ; reste un impôt sur le capital, mais il sera lent à recouvrer et puis le capital est grevé de droits fort lourds (enregistrement, timbre, droits de succession). On voit que, devant une situation financière aussi lourde que celle léguée par la grande guerre, et qui ne laisse pas le choix entre les moyens pour y parer, car on a fait appel à tous, nous ne pouvons pas condamner la taxe sur le chiffre d'affaires ; elle était nécessaire, elle l'est, elle le sera encore tant que durera la situation actuelle.

Tout ce que nous pouvons faire, c'est de souhaiter — et c'est par ce vœu que nous terminerons — que l'amélioration de nos finances publiques par une politique d'économies, par l'exécution du traité de Versailles, par l'exact recouvrement des impôts et enfin par le développement de la richesse nationale, permette bientôt d'envisager la suppression d'un impôt qui pèse aussi lourdement sur l'économie publique, mais dont le maintien est une nécessité pour l'instant.

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
INTRODUCTION	1
CHAPITRE PREMIER. — Notions générales et historiques.	5
CHAPITRE II. — Sujet de l'impôt.	16
CHAPITRE III. — Objet de l'impôt	20
CHAPITRE IV. — Base d'évaluation de l'impôt	75
CHAPITRE V. — Assiette de l'impôt.	88
CHAPITRE VI. — Perception de l'impôt	100
CHAPITRE VII. — Mesures pour combattre la fraude. .	106
CHAPITRE VIII. — Garanties accordées au Trésor pour assurer le recouvrement exact et rapide de l'impôt	121
CHAPITRE IX. — Recours des contribuables	124
CHAPITRE X. — Les projets de réforme de l'impôt sur le chiffre d'affaires	133
CHAPITRE XI. — L'impôt sur le chiffre d'affaires à l'étranger.	141
CONCLUSION	149

Vu :

Le Doyen,

F. LARNAUDE.

Vu :

Le Président,

A. WAHL.

Vu et permis d'imprimer :

Le Recteur de l'Académie de Paris,

APPELL.

Etablissements André BRULLARD, Saint-Dizier (Haute-Marne)
